

# **Die Erbschafts- und Schenkungssteuer im interkantonalen Verhältnis**

Dissertation  
der Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde einer Doktorin der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

**Sylvia Repich-Lips**

von Schlieren ZH und Spreitenbach AG

genehmigt auf Antrag von

Prof. Dr. Markus Reich



# **Die Erbschafts- und Schenkungssteuer im interkantonalen Verhältnis**

Dissertation  
der Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde einer Doktorin der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

**Sylvia Repich-Lips**

von Schlieren ZH und Spreitenbach AG

genehmigt auf Antrag von

Prof. Dr. Markus Reich

Zürich, 2013

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung der vorliegenden Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 3. Oktober 2012

Der Dekan: Prof. Dr. Christian Schwarzenegger

Web: <http://www.zb.uzh.ch>

Meinen lieben Kindern



# Vorwort

An dieser Stelle sei all jenen gedankt, die zum Gelingen meiner Dissertation beigetragen haben.

Mein besonderer Dank geht an meinen Doktorvater, Herrn Prof. Dr. M. Reich, der dieses Thema angeregt hat und mich bei der Ausarbeitung dieser Abhandlung vor allem in der Endphase tatkräftig unterstützt hat.

Ein besonderer Dank gebührt Herrn Dr. P. Mäusli, von dem ich interessante und wertvolle Hinweise für die Ausarbeitung meiner Arbeit erhielt.

Zudem möchte ich Frau lic.iur. L. Schellenberg einen herzlichen Dank aussprechen. Sie hat mein Manuskript aus sprachlicher Sicht korrigiert und mich immer wieder ermuntert, meine Dissertation zu beenden.

Nicht zuletzt möchte ich meinem Vater meinen herzlichen Dank für seine Unterstützung in all diesen Jahren aussprechen.

Das vorliegende Werk wurde Ende Juli 2012 abgeschlossen, dementsprechend wurden Literatur und Rechtsprechung bis zu diesem Zeitpunkt berücksichtigt.

Origlio, im Februar 2013

Sylvia Repich-Lips





# **Inhaltsübersicht**

**Literatur- und Materialienverzeichnis**  
**Abkürzungsverzeichnis**

**XVII**  
**XXXVIII**

## **1. TEIL: GESCHICHTLICHES UND ALLGEMEINE GRUNDLAGEN**

<b>1. Kapitel</b>	<b>Geschichtliches</b>	<b>2</b>
<b>2. Kapitel</b>	<b>Rechtsnatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer</b>	<b>9</b>
<b>3. Kapitel</b>	<b>Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuer</b>	<b>14</b>
<b>4. Kapitel</b>	<b>Verfassungsrechtliche Steuererhebungsprinzipien</b>	<b>60</b>
<b>5. Kapitel</b>	<b>Rechtsquellen des interkantonalen Steuerrechts</b>	<b>100</b>
<b>6. Kapitel</b>	<b>Begriff des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbotes</b>	<b>114</b>
<b>7. Kapitel</b>	<b>Geltungsbereiche des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbotes</b>	<b>140</b>
<b>8. Kapitel</b>	<b>Zuteilungsnormen und Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung</b>	<b>150</b>
<b>9. Kapitel</b>	<b>Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht</b>	<b>164</b>

**2. TEIL: GRUNDSÄTZLICHE ASPEKTE DER URSACHEN  
UND ERSCHEINUNGSFORMEN VON  
DOPPELBESTEUERUNGEN**

**10. Kapitel Anknüpfungstatbestände im kantonalen Recht 222**

**11. Kapitel Erscheinungsformen der interkantonalen  
Doppelbesteuerung 236**

**3. TEIL: STEUERDOMIZILE UND ZUTEILUNGSNORMEN**

**12. Kapitel Steuerdomizile 242**

**13. Kapitel Zuteilungsnormen 277**

**4. TEIL: DIE STEUERAUSSCHIEDUNG**

**14. Kapitel Quantifizierung der Aktiven und der Passiven 348**

**15. Kapitel Die Bewertung 363**

**Zusammenfassung 371**

# **Inhaltsverzeichnis**

**Literatur- und Materialienverzeichnis**

**XVII**

**Abkürzungsverzeichnis**

**XXXVIII**

## **1. TEIL: GESCHICHTLICHES UND ALLGEMEINE GRUNDLAGEN**

### **1. Kapitel**

**Geschichtliches**

**2**

### **2. Kapitel**

**Rechtsnatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer**

**9**

I. Einführung ..... 9

II. Rechtsverkehrssteuer ..... 9

III. Bereicherungssteuer ..... 10

IV. Die rechtliche Qualifikation im Hinblick auf die Anknüpfung im  
Doppelbesteuerungsrecht ..... 11

### **3. Kapitel**

**Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuer**

**14**

I. Unentgeltliche Wertzuflüsse aus Erbschaften und Schenkungen:  
objektive und subjektive Merkmale ..... 14

1. Unentgeltliche Wertzuflüsse aus Zuwendungen von Todes  
wegen ..... 14

2. Unentgeltliche Wertzuflüsse aus Zuwendungen unter  
Lebenden ..... 16

3. Das subjektive Steuertatbestandselement als notwendiges  
Begriffsmerkmal bei der Schenkung ..... 18

II.	Abgrenzung zu den entgeltlichen Wertzuflüssen als Einkommen.....	20
1.	Der steuerrechtliche Einkommensbegriff.....	20
2.	Einkommenssteuerfreiheit von Erbschaften und Schenkungen.....	23
III.	Qualifikation eines Wertzuflusses als Einkommen oder als Erbschaft bzw. Schenkung im Zusammenhang mit doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen .....	25
1.	Ausgangslage.....	25
2.	Einige konkrete Beispiele aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.....	27
21.	Versicherungsleistungen.....	27
211.	Die gebundene Vorsorge der 2. Säule und der Säule 3a als Einkommen.....	27
212.	Vorsorgeleistungen der Säule 3b als Einkommen.....	33
213.	Vorsorgeleistungen der Säule 3b als Vermögensanfall aus Erbschaft .....	36
214.	Steuerrechtliche Behandlung von Rückkauf und Prämienrückgewähr von privaten Lebensversicherungen .....	37
2141.	Einführung .....	37
2142.	Die Praxis .....	38
2143.	Die zivilrechtliche Vorfrage des Rückkaufs und Prämienrückgewähr.....	41
2144.	Besteht eine Lücke im Gesetz? .....	43
2145.	Steuerobjekt beim Rückkauf und bei der Prämienrückgewähr.....	44
2146.	Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes.....	48
215.	Fazit .....	50
22.	Die Buchwertklausel als Schenkung von Todes wegen .....	51
23.	Vergleich sowie Erbteilungs- und Schenkungsvertrag.....	53
3.	Fazit: Wirtschaftliche Qualifikation.....	55
IV.	Nachlassbegriff.....	57
1.	Nachlassbegriff im kantonalen Recht.....	57
2.	Nachlassbegriff im kollisionsrechtlichen Sinn.....	57

## 4. Kapitel

### Verfassungsrechtliche Steuererhebungsprinzipien 60

I. Steuerhoheit zur Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern .....	60
II. Herleitung verfassungsrechtlich anerkannter Steuererhebungsprinzipien .....	61
1. Grundsatzqualität.....	61
2. Sachbereichsspezifische Rechtsfortbildung des Gleichheitssatzes .....	63
III. Besteuerungsprinzipien aus dem Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV.....	65
1. Das Rechtsgleichheitsgebot.....	65
2. Grundsatz der Allgemeinheit.....	66
21. Allgemeine Umschreibung .....	66
22. Ausnahmen des Privilegierungsverbotes .....	67
221. Kreis der Steuerpflichtigen .....	67
222. Privilegierung infolge systembedingter Gründe.....	68
223. Privilegierung von Verwandten als sozialpolitische Rechtfertigung (mit Exkurs).....	69
23. Verbot von Steuerprivilegien: Konkordat vom 10. Dezember 1948 über den Ausschluss von Steuerabkommen.....	73
3. Gleichmässigkeit der Besteuerung .....	75
4. Das Leistungsfähigkeitsprinzip .....	76
41. Konkretisierung des allgemeinen Gleichbehandlungsgebotes .....	76
42. Gerechte Steuerlastverteilung als Prinzip .....	78
421. Vertikale und horizontale Steuergerechtigkeit .....	78
422. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bei Erbschaften und Schenkungen .....	80
4221. Im Allgemeinen .....	80
4222. Keine Notwendigkeit der Berücksichtigung von subjektiven Leistungsfähigkeitskriterien ...	81
43. Schutz des Einzelnen als oberster Richtpunkt des Prinzips der Leistungsfähigkeit .....	83
44. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als sachgerechte Regel .....	85

45.	Wahrung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im interkantonalen Verhältnis .....	87
451.	Verbot der mehrmaligen Abschöpfung des gleichen Steuersubstrats.....	87
452.	Progressionsvorbehalt als gerechtes Mittel .....	88
453.	Verteilung der Passiven .....	89
454.	Einheitliche Bewertung der inner- und ausserkantonalen Werte als oberstes Prinzip.....	91
5.	Willkürverbot nach Art. 9 BV .....	91
51.	Im Allgemeinen.....	91
52.	Schlechterstellungsverbot im Doppelbesteuerungsrecht als Rechtssatz .....	93
53.	Schlechterstellungsverbot als sachbereichsspezifische Fortbildung des Willkürverbotes .....	94
531.	Schlechterstellungsverbot als Ausdruck einer horizontalen und leistungskonformen Steuergerechtigkeit.....	94
532.	"Spezialnorm" in verfahrensrechtlicher Hinsicht .....	98

## 5. Kapitel

### **Rechtsquellen des interkantonalen Steuerrechts 100**

I.	Interkantonales Steuerrecht .....	100
II.	Bundesrecht .....	101
1.	Das Doppelbesteuerungsrecht des Bundes im engeren Sinn .....	101
11.	Begriff .....	101
12.	Die verfassungsrechtliche Norm als Kompetenznorm und als verfassungsmässiges Recht .....	101
121.	Als Kompetenznorm .....	101
122.	Als verfassungsmässiges Recht .....	103
2.	Absolut verbindliches Recht für die Kantone .....	106
III.	Das Steuerharmonisierungsgesetz .....	107
1.	Ausgangslage.....	107
2.	Verhältnis des Doppelbesteuerungsrechts zum Steuerharmonisierungsgesetz .....	109

IV. Interkantonale Verträge .....	111
1. Gegenrechtserklärungen .....	112
2. Interkantonales Konkordat über die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich- rechtlicher Forderungen vom 23. August 1912.....	113
 <b>6. Kapitel</b>	
<b>Begriff des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbotes</b>	<b>114</b>
I. Einleitende Bemerkungen.....	114
II. Begriff der Doppelbesteuerung .....	114
1. Die aktuelle und die virtuelle Doppelbesteuerung .....	114
2. Begriffsmerkmale unzulässiger interkantonaler Doppelbesteuerung .....	118
21. Kollision der Steuersysteme mehrerer Kantone .....	118
22. Identität des Steuersubjektes.....	119
23. Identität des Steuerobjektes .....	122
24. Gleichartigkeit der Steuern .....	124
25. Identität der Steuer- bzw. Bemessungsperiode.....	126
III. Schlechterstellungsverbot.....	129
1. Im Allgemeinen .....	129
11. Begriff des Schlechterstellungsverbotes.....	129
12. Voraussetzungen unzulässiger Schlechterstellung .....	131
121. Bestehen eines interkantonalen Verhältnisses.....	131
122. Vorliegen einer steuerlich andersartigen Behandlung .....	131
123. Andersartige Behandlung ohne sachliche Rechtfertigung.....	132
124. Mehrbelastung als Folge der andersartigen Behandlung .....	134
2. Im Besonderen: Anwendbarkeit des Schlechterstellungsverbotes auf Erbschafts- und Schenkungssteuern .....	134
21. Grundsatz .....	134
22. Ausscheidungsverluste bei Objektsteuern .....	135
IV. Würdigung .....	136

## **7. Kapitel**

### **Geltungsbereiche des verfassungsmässigen**

#### **Doppelbesteuerungsverbotes**

**140**

I. Persönlicher Geltungsbereich .....	140
II. Sachlicher Geltungsbereich .....	141
1. Begriff der Steuer im doppelbesteuerungsrechtlichen Sinn .....	141
2. Steuern im Sinn von Art. 127 Abs. 3 BV .....	142
3. Von Art. 127 Abs. 3 BV nicht erfasste Abgaben .....	142
31. Luxus- und Aufwandsteuern, Kostenanlastungssteuern .....	142
32. Gebühren und Vorzugslasten .....	144
III. Territorialer Geltungsbereich .....	145
1. Interkantonaler und interkommunaler Steuerkonflikt .....	145
2. Beschränkte Geltung in internationalen Steuerkonflikten .....	146
IV. Zeitlicher Geltungsbereich .....	147

## **8. Kapitel**

### **Zuteilungsnormen und Methode zur Vermeidung der**

#### **Doppelbesteuerung**

**150**

I. Die Zuteilungsnormen .....	150
1. Begriff .....	150
2. Anknüpfungspunkte der Zuteilungsnormen .....	150
3. Schaffung und Funktion von Zuteilungsnormen .....	152
31. Schaffung von Zuteilungsnormen .....	152
32. Funktion der absolut geltenden Zuteilungsnormen .....	154
4. Rechtsfolgen der Zuteilungsnormen .....	155
41. Grundsätzliches Besteuerungsrecht des allgemeinen Steuerdomizils .....	155
42. Besteuerungsrecht des Belegenheitskantons als Spezialsteuerdomizil .....	156
43. Lückenlose Zuteilung .....	156
II. Verhältnis der Zuteilungsnormen zu den kantonrechtlichen Sachnormen: Grundsatz der negativen Wirkung .....	157



III. Methode der unbedingten Freistellung mit Progressionsvorbehalt...	159
1. Wesen und Wirkungsweise .....	159
2. Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer.....	162

## 9. Kapitel

### Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht im interkantonalen

#### **Doppelbesteuerungsrecht** **164**

I. Einführung .....	164
II. Praxis des Bundesgerichts hinsichtlich der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in interkantonalen Doppelbesteuerungsfragen .....	167
1. Ausgangslage.....	167
2. Erste Phase: die autonomistische Haltung des Bundesgerichts.....	170
21. Bestimmung des interkantonalen Steuerwohnsitzes.....	170
22. Bestimmung des Sitzes von Familienstiftungen bei Steuerumgehungen.....	172
3. Zweite Phase: die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf sog. Steuerumgehungsfälle .....	174
4. Dritte Phase: die heute geltende bundesgerichtliche Rechtsprechung.....	177
5. Auswirkungen der Rechtsprechung auf Erbschafts- und Schenkungssteuerrechtsfälle.....	185
51. Auf Erbschaftsfälle .....	185
52. Die Fallgruppe der Schenkungen.....	187
III. Stellungnahme der Rechtslehre .....	189
1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsprinzip? .....	189
11. Meinung von Ernst Blumenstein .....	189
12. Meinungsstand der neuen Lehre .....	192
2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als "Korrektiv" bei Steuerumgehungsfällen?.....	197
21. Stellungnahme von Ernst Blumenstein.....	197
22. Stellungnahme der neuen Rechtslehre.....	200



## **11. Kapitel**

### **Erscheinungsformen der interkantonalen Doppelbesteuerung 236**

I. Vorbemerkung .....	236
II. Erscheinungsformen von Kollisionen .....	237
1. Kollisionen unbeschränkter Steuerpflichten .....	237
2. Kollisionen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflichten...	239
3. Kollisionen in zeitlicher Hinsicht.....	239

## **3. TEIL: STEUERDOMIZILE UND ZUTEILUNGSNORMEN**

## **12. Kapitel**

### **Steuerdomizile 242**

I. Gründe für eine Zweiteilung der Steuerpflicht.....	242
II. Ermittlung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im interkantonalen Verhältnis .....	244
1. Ausgangslage.....	244
11. Keine grundsätzliche Einheit des steuerrechtlichen und des zivilrechtlichen Wohnsitzes.....	244
12. Begriffselemente des steuerrechtlichen Wohnsitzes .....	248
121. Das objektive und das subjektive Element als Grundsätze .....	248
1211. Das Erfordernis des Aufenthaltes.....	250
1212. Die Absicht dauernden Verbleibens.....	250
122. Der Aufenthaltszweck.....	251
123. Bedeutungslosigkeit formeller Handlungen .....	252
13. Grundregel: Steuerdomizil als Mittelpunkt der ideellen und materiellen Interessen .....	252
14. Ausnahmen: Steuerdomizil bei Trennung von Familien- und Arbeitsort .....	253
141. Steuerdomizil des Saisonniers .....	255
142. Steuerdomizil unselbständig Erwerbstätiger .....	256
1421. Einführung .....	256
1422. Verheiratete .....	256
14221. Grundsatz: einheitliches bzw. gemeinsames Steuerdomizil .....	256

14222. Getrennte Steuerdomizile .....	259
1423. Konkubinatspaare .....	261
1424. Alleinstehende Erwerbstätige.....	262
143. Steuerdomizil unselbständig Erwerbstätiger in leitender Stellung .....	263
144. Steuerdomizil selbständig Erwerbstätiger .....	265
145. Steuerdomizil von Beamten.....	266
15. Alternierender Wohnsitz.....	266
16. Der gesetzliche Wohnsitz als steuerrechtlicher Wohnsitz...	268
161. Steuerdomizil Minderjähriger.....	268
162. Steuerdomizil volljähriger bevormundeter, verbeirateter und verbeiständeter Personen.....	269
163. Steuerdomizil eines Verschollenen.....	270
2. Bedeutung des fiktiven Wohnsitzes im Doppelbesteuerungsrecht .....	270
21. Unterschiedliche Rechtslage im interkantonalen und internationalen Verhältnis.....	270
22. Festhalten an der Wohnsitzfiktion gerechtfertigt?.....	273
3. Qualifizierter Aufenthaltsort als Steuerdomizil .....	274
III. Der Belegenheitsort als Spezialsteuerdomizil .....	276

## **13. Kapitel**

### **Zuteilungsnormen 277**

I. Einleitende Bemerkungen.....	277
II. Geltungsbereich der Zuteilungsnormen .....	277
III. Differenzierung zwischen beweglichem und unbeweglichem Vermögen für die Zuteilung der einzelnen Steuerobjekte .....	278
1. Einleitung.....	278
2. Das bewegliche Vermögen und seine Behandlung im interkantonalen Verhältnis.....	279
3. Das unbewegliche Vermögen.....	281
31. Begriff und Inhalt.....	281
32. Zivilrechtlicher Grundstücksbegriff .....	282
321. Liegenschaften mit ihren Bestandteilen .....	282

322. In das Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte.....	283
323. Bergwerke .....	284
324. Miteigentumsanteile an Grundstücken .....	285
325. Zugehör eines Grundstückes.....	285
33. Die Behandlung des unbeweglichen Vermögens in doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen.....	286
IV. Ausgewählte Fälle aus kollisionsrechtlicher Sicht .....	289
1. Vorempfang .....	289
2. Vermächtnis .....	291
3. Versicherungsarten, die von Todes wegen anfallen, kollisionsrechtlich jedoch als Einkommen zu behandeln sind....	292
31. Einführung.....	292
32. Leistungen aus AHV .....	292
33. Leistungen aus Haftpflichtversicherungen .....	293
34. Leistungen aus obligatorischer oder freiwilliger beruflicher Vorsorge sowie aus gebundener Selbstvorsorge.....	294
341. Allgemeines .....	294
342. Kollisionsrechtliche Behandlung von Vorsorgeleistungen und anderen Versicherungsarten durch das Bundesgericht.....	294
4. Zuwendungen von Lebensversicherungen .....	297
41. Einleitende Bemerkungen .....	297
42. Qualifikation von privaten Lebensversicherungen.....	298
421. Arten privater Lebensversicherungen.....	298
4211. Mit widerruflicher Begünstigung .....	300
4212. Mit unwiderruflicher Begünstigung .....	301
422. Rechtsnatur der Begünstigung aus zivilrechtlicher Sicht .....	301
423. Rechtsnatur der Begünstigung aus steuerrechtlicher Sicht.....	303
424. Fälligkeit der Versicherungsleistung zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers .....	305

425. Fälligkeit der Versicherungsleistung mit dem Tod des Erblassers.....	306
426. Fälligkeit der Versicherungsleistung nach dem Tod des Erblassers .....	308
427. Folgen für die güterrechtlichen Ansprüche bei rückkaufsfähigen Versicherungen .....	311
4271. Bei fälligen Versicherungen.....	311
4272. Bei nicht fälligen Versicherungen.....	312
5. Zuwendungen von Nutzniessungs- und Wohnrecht.....	313
51. Nutzniessungsrecht .....	313
52. Wohnrecht .....	316
53. Schenkung oder Erbvorbezug von Grundstücken mit Nutzniessungsvorbehalt oder Wohnrecht .....	319
6. Unentgeltliche Zuwendungen von Forderungen des Erblassers bzw. Schenkers.....	324
61. Ungedekte und faustpfandgedeckte Forderungen.....	324
62. Hypothekarisch gesicherte Forderungen .....	324
7. Unentgeltliche Zuwendungen an und aus Stiftungen.....	325
71. An Stiftungen .....	325
72. Aus Stiftungen.....	326
8. Unentgeltliche Zuwendungen von Geschäftsvermögen unter Lebenden.....	327
81. Allgemeines .....	327
82. Unentgeltliche Zuwendungen von Geschäftsteilen bei Personengesellschaften und personenbezogenen Kapitalgesellschaften an Dritte .....	330
821. Unentgeltliche Zuwendung eines Vermögenswertes aus einer Personengesellschaft .....	330
822. Unentgeltliche Zuwendung eines Vermögenswertes aus einer Kapitalgesellschaft .....	332
823. Aus kollisionsrechtlicher Sicht .....	334
83. Zuwendungen von Beteiligungen an Personenunternehmen mit nachfolgender Weiterführung der Geschäftstätigkeit.....	336
84. Zuwendungen von Kapitalanteilen .....	338

9. Unentgeltliche Zuwendungen von Geschäftsvermögen von Todes wegen .....	339
91. Zuwendungen von Beteiligungen an Einzelfirmen und Personengesellschaften (mit nachfolgender Weiterführung der Geschäftstätigkeit).....	339
92. Zuwendungen von Beteiligungen an Einzelfirmen und Personengesellschaften (mit anschliessender Geschäftsaufgabe).....	341
93. Zuwendungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften .....	343
10. Behandlung der güterrechtlichen Ansprüche .....	343

## **4. TEIL: DIE STEUERAUSSCHIEDUNG**

### **14. Kapitel**

#### **Quantifizierung der Aktiven und der Passiven 348**

I. Das Prinzip.....	348
II. Die Aktiven.....	351
1. Feststellung der Nachlassaktiven .....	351
2. Trennung direkter Ansprüche von der Nachlassmasse .....	352
III. Schenkungen unter Lebenden und deren Behandlung .....	354
1. Ausscheidung bei Schenkung von einzelnen Vermögensobjekten .....	354
2. Ausscheidung bei Schenkung von Vermögenskomplexen .....	354
IV. Die Passiven.....	355
1. Arten .....	355
2. Kantonalrechtliche Regelungen.....	357
V. Die Behandlung der steuerfreien Beträge.....	358
1. Im Allgemeinen .....	358
2. Bei mehrmaligen Zuwendungen unter Lebenden .....	362

<b>15. Kapitel</b>	
<b>Die Bewertung</b>	<b>363</b>
I. Die Bewertung als Kompetenz der kantonalen Steuerhoheit.....	363
II. Die frühere bundesgerichtliche Praxis.....	364
III. Die heutigen Bewertungsgrundsätze für Erbschafts- und Schenkungsvermögen .....	367
 <b>Zusammenfassung</b>	 <b>371</b>



# Literatur- und Materialienverzeichnis

- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer – Ergänzungsband, Zürich 2000
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ALIG KURT, Personengesellschaften im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1980
- ALTWEGG RUDOLF, Die steuerrechtliche Behandlung der Beiträge und der Leistungen von Pensionsstiftungen bei den Arbeitnehmern, ASA 16, 26 ff.
- ARIOLI SILVIO, Die Bundesgerichtsrechtsprechung zur Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach Art. 4 der Bundesverfassung, ASA 34, 6 ff.
- ARNOLD MARTIN, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ASA 68, 449 ff.
- ARNOLD MARTIN/MEIER ALFRED/SPINLER PETER, Steuerpflicht bei Auslandsbezug, ASA 70, 1 ff.
- AUBERT JEAN FRANÇOIS, Geschichtliche Einführung, in: AUBERT JEAN FRANÇOIS/EICHENBERGER KURT/MÜLLER JÖRG PAUL/RHINOW RENÉ A./DIETRICH SCHINDLER (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29.5.1874, Basel/Zürich/Bern 1986
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Schriftenreihe zum Steuerrecht, Band 7, Zürich 2001
- Änderung in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie, IFF Forum für Steuerrecht (FStR) 2001, 58 ff., zit.: BAUER-BALMELLI, Änderungen
- BAUER-BALMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, Kommentar zu Art. 3 StHG, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum

schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002, zit.: BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Komm. StHG

BAUMANN MAYA R., Kommentar zu Art. 2 ZGB, in: MAX BAUMANN/DAVID DÜRR/VIKTOR LIEBER/ARNOLD MARTI/BERNHARD SCHNYDER (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Zivilrecht, Zürcher Kommentar (ZK), Bd. I, Einleitungstitel zum ZGB, Art. 1–7 ZGB, 3. A, Zürich 1998

BAUR JÖRG/KLÖTI-WEBER MARIANNE/KOCH WALTER/MEIER BERNHARD/URSPRUNG URS, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri bei Bern 1991

BEERLI-LOSER KARIN, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer im Kanton Thurgau, Diss. Zürich, Bern/Stuttgart/Wien 1993

BEHNISCH URS R., Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2001, ZBJV 139, 865 ff.

- Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2002 und 2003, ZBJV 141, 489 ff.
- Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2004, ZBJV 142, 185 ff.
- Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2005, ZBJV 143, 405 ff.
- Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2006 und 2007, ZBJV 144, 393 ff. (Teil 1) und 445 ff. (Teil 2)
- Zur steuerlichen Behandlung des Rückkaufs und der Prämienrückgewähr, ASA 74, 97 ff., zit.: BEHNISCH, ASA 74

BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, ZBJV 145, 503 ff., zit.: BEHNISCH/OPEL, ZBJV 145

- Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ZBJV 146, 446 ff., zit.: BEHNISCH/OPEL, ZBJV 146

BEISSE HEINRICH, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, StuW 58, 1 ff.

- BERNASCONI MARCO, Prévoyance professionnelle et fiscalité, Travaux de la journée d'étude de la faculté de droit de l'Université de Lausanne du 9.10.1986, Lausanne 1987
- BETSCHART PHILIPP, Steuerausscheidung bei natürlichen Personen, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, Basel 2011
- BEUSCH MICHAEL/MAYHALL NADINE, Beanspruchung der kantonalen Steuerhoheit, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, Basel 2011
- BIAGGINI GIOVANNI, BV Kommentar, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2007
- BIERI RENÉ, Abgrenzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer von der harmonisierten Einkommenssteuer, dargestellt am Beispiel der Leistungen aus reinen Risikoversicherungen im Todesfall, StR 62, 93 ff.
- BIRGELEN ERIK, Die Beeinträchtigung der handelsrechtlichen Gestaltungsfreiheit durch das Steuerrecht, Diss. Zürich, Zürich 1970
- BLUMENSTEIN ERNST, Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, ZSR 52, 141a ff., zit.: BLUMENSTEIN, ZSR 52
- Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, Festgabe für Eugen Huber zum 70. Geburtstag, Bern 1919, Neudruck der Ausgabe Bern 1919, Aalen 1978, 203 ff.
  - Steuerobjekt und Gesetzesauslegung, ASA 7, 321 ff.
  - Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, ASA 8, 161 ff., 225 ff. und 273 ff., zit.: BLUMENSTEIN, ASA 8
  - Steuerobjekt und Gesetzesauslegung, ASA 9, 21 ff.
  - Steuerumgehung und Steuerhinterziehung, ASA 14, 273 ff.
  - Das subjektive Moment der Steuerumgehung, ASA 18, 193 ff., zit.: BLUMENSTEIN, ASA 18
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BLUMENSTEIN IRENE, Die Steuergerechtigkeit in der Rechtsordnung, ASA 9, 273 ff.

BÖCKLI PETER, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Grundsätze des schweizerischen Rechts der indirekten Steuern (einschliesslich der Erbschafts- und Schenkungssteuern) sowie der nichtfiskalischen Steuern, mit rechtsvergleichendem Blick auf das Steuerrecht Frankreichs, Deutschlands und der vereinigten Staaten, Basler juristische Habilitation, Basel/Stuttgart 1975

BÖCKLI PETER/STÄHELIN THOMAS, Steuerliche Aspekte des Familienunternehmens im Generationenwechsel – Notizen zum IFA Kongress 1979, ASA 48, 317 ff.

BORKOWSKY RUDOLF, Wirtschaftliche Doppelbesteuerung, ASA 49, 635 ff.

– Geschäfts-Nachfolge, Steuerfragen bei der Umgestaltung von Unternehmen, Zürich 1990, zit.: BORKOWSKY, Geschäfts-Nachfolge

*Botschaft des Bundesrates an die hohe Bundesversammlung betreffend Ordnung und Ausscheidung der Kompetenzen der Kantone in den interkantonalen Niederlassungsverhältnissen vom 28.11.1862*, BB1 1862 III 509 ff., zit.: BOTSCHAFT 1862

*Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend den Erlass eines Bundesgesetzes zur Einführung von Stempelabgaben auf Coupons und Zinsgutschriften vom 26.12.1919*, BB1 1919 V 1144–1225, zit.: BOTSCHAFT 1919

*Botschaft zur Steuerharmonisierung*, Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25.5.1983, BB1 1983 III 1 ff., zit.: BOTSCHAFT 1983

*Botschaft zur Reform der Bundesverfassung*, Botschaft über eine neue Bundesverfassung vom 20.11.1996, BB1 1997 I 1 ff., zit.: BOTSCHAFT 1996

BOULENAZ ANDRÉ, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern unter besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse, Diss. Bern/Winterthur 1961

BREITSCHMID PETER, Entwicklungen im Erbrecht, SJZ 91, 93 ff.

BRUNNER CHRISTOPH/WICHTERMANN JÜRG, Vorbemerkungen zu Art. 646–654a und Art. 646 ZGB, in: HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM

PETER/GEISER THOMAS (Hrsg.), Basler Kommentar (BSK), Schweizerisches Zivilgesetzbuch II, Art. 457–977 ZGB, Art. 1–61 SchlT ZGB, 4. A., Basel 2011

CAGIANUT FRANCIS, Grundsätzliche Erwägungen über die Schranken der steuerlichen Belastungen des Eigentums nach schweizerischem Recht, Festschrift für Ernst Känzig zum 70. Geburtstag am 17.8.1978, ASA 47, 67 ff.

- Grundsätzliche Gedanken zur rechtlichen Würdigung der Steuerumgehung, in: DORNSEIFER GERHARD (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Armin Kaufmann, Köln/Berlin/Bonn/München 1989, 249 ff., zit.: CAGIANUT, Grundsätzliche Gedanken

CAVELTI URS, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, insbesondere die Rechtsmittel an das Bundesgericht nach Art. 73 StHG, ASA 62, 355 ff.

- Kommentar zu Art. 73 StHG, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002

CHRISTEN THOMAS, Nacherbfolge aus steuerrechtlicher Sicht, ASA 63, 257 ff.

DEBATIN HELMUT, Konzeption der Steuerpflicht, Finanzrundschau, FR 24, 277 ff.

DESAX MARCUS, Von der Methodologie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Steuerrecht, ASA 60, 31 ff.

DRUEY JEAN NICOLAS, Grundriss des Erbrechts, 5. A., Bern 2002

DUBS HANS, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung, FS Zwahlen, Lausanne 1977, 569 ff.

DUSS MARCO, Das Willkürverbot in Steuersachen, Der Schweizer Treuhänder, ST 90, 177 ff.

EHRENZELLER BERNHARD/MASTRONARDI PHILIPP/SCHWEIZER RAINER J./VALLENDER KLAUS, Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf 2002

EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Die Steuern der Schweiz, Doppelbesteuerung, Basel 1990

- EITEL PAUL, Lebensversicherungsansprüche und erbrechtliche Ausgleichung, ZBJV 139, 325 ff.
- ESCHER FELIX, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Bern/Stuttgart 1974
- FELLMANN WALTER, Leitsätze zum Luzerner Steuergesetz, Ein Kommentar für die Praxis, Bern/Stuttgart 1988
- FESSLER FERDINAND, Die steuerliche Behandlung der Vorsorge, StR 41, 109 ff.
- FLUME WERNER, Steuerwesen und Rechtsordnung, in: Rechtsprobleme in Staat und Kirche, Festschrift für Rudolf Smend zum 70. Geburtstag, Göttingen 1952, 59 ff.
- FRIAUF KARL HEINRICH, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, Die öffentliche Verwaltung, 33, 480 ff.
- FRIEDRICH PETER, Die Analogie als Mittel der richterlichen Rechtsfindung, ZSR 71/II, 30 ff.
- FRÖHLICH CHRISTOPH RUDOLF, Die Schenkung von Geschäftsvermögen in zivilrechtlicher, steuerwirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht, Diss. Bern, Zürich 1981
- FROMER LEO, Die Kollision von Bundessteuerrecht mit kantonalem Recht, Kritik und Vorschläge zu einem schweizerischen Steuersystem, Basel 1943
- GÄCHTER THOMAS, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht. Unter besonderer Berücksichtigung des Bundessozialversicherungsrechts. Ein Beitrag zu Treu und Glauben, Methodik und Gesetzeskorrektur im öffentlichen Recht, Zürich et al. 2005
- GANTNER-BRONDER BEATE, Die Besteuerung von Nutzniessungen und periodischen Leistungen im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Diss. Zürich, Basel 1986
- GIACOMETTI ZACCARIA, Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrecht, Zürich 1960
- GRETER MARCO, Kommentar zu Art. 5 StHG, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht,

- I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002
- GROSSMANN EUGEN, Der Standort der Erbschaftssteuer im Föderativstaate, Festgabe Eugen Huber zum siebzigsten Geburtstag, Bern 1919, 35 ff.
- GRÜNINGER EMANUEL/STUDER WALTER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, neue vollständig überarbeitete und erweiterte A., Basel 1970
- GUENG URS, Zum neuen sanktgallischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, StR 26, 139 ff.
- GURTNER PETER, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, ASA 61, 355 ff.
- GYGI FRITZ, Konsequenz und Inkonsequenz in der Verwendung der Methode der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ASA 34, 337 ff.
- HAAB ROBERT/SIMONIUS AUGUST/SCHERRER WERNER/ZOBL DIETER, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (ZK), Das Sachenrecht, Erste Abteilung, Das Eigentum: Art. 641–729, Zürich 1977
- HANGARTNER IVO, Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern/Stuttgart 1990, 69 ff.
- HELFENSTEIN PETRA, Die Besteuerung der privaten Rentenversicherungen in der Schweiz, eine systematische Darstellung der kantonalen Unterschiede, StR 59, 82 ff.
- HENSEL JOHANNES, Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts, Diss. St. Gallen, Bern/Stuttgart 1973
- HEROLD HANS, Der Lidlohn im Zivil-, Steuer- und Sozialversicherungsrecht, ASA 48, 161 ff.
- HERZOG HANS, Funktion und Verfassungsmässigkeit der Vermögenssteuer, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Band 14, Basel/Frankfurt a.M. 1985
- HINDERSMANN MAGNUS/MYSSSEN MICHAEL, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Schweizer Kantone, Internationales Erbschaftssteuerrecht und Nachlassplanung, Band 12, Köln 2003
- HÖHN ERNST, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, ZBl 80, 241 ff., zit.: HÖHN, ZBl 80

- Die Besteuerung der privaten Gewinne (Kapitalgewinnbesteuerung), Diss. Zürich, Winterthur 1955
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, StR 18, 387 ff., zit.: HÖHN, StR 18
- Steuereinsparung und Steuerumgehung, StR 29, 141 ff., zit.: HÖHN, StR 29
- Zur Auslegung des Steuerrechts, ASA 31, 417 ff. und 465 ff.
- Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, ASA 45, 209 ff., zit.: HÖHN, ASA 45
- Kommentar zu Art. 46 Abs. 2 BV, in: AUBERT JEAN FRANÇOIS/EICHENBERGER KURT/MÜLLER JÖRG PAUL/RHINOW RENÉ A./SCHINDLER DIETRICH (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29.5.1874, Basel/Zürich/Bern 1986, zit.: HÖHN, Komm. BV 1874

HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001, zit.: HÖHN/WALDBURGER, Bd. I

- Steuerrecht, Band II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002

HUBER EMIL, Die Besteuerung der Erbschaften in der Schweiz, Diss. Zürich, Aarau 1946

HUBER HANS, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht als Richterrecht, Festschrift für Irene Blumenstein zum 70. Geburtstag am 23.4.1966, Bern 1966, 43 ff., und in ASA 34, 42 ff., zit.: HUBER, ASA 34

- Gewerbefreiheit und Eigentumsgarantie in Jus & Lex, Festschrift für M. Gutzwiller, Basel 1959, 535 ff.

IMBODEN MAX, Die Tragweite der verfassungsrechtlichen Garantie des Privateigentums, SJZ 40, 269 ff. und 292 ff.

- Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, ASA 29, 2 ff.

INTERKANTONALE KOMMISSION FÜR STEUERAUFKLÄRUNG (Hrsg.), Die Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz (Stand der Gesetzgebung: 1.7.1997/1.1.2000), Bern 2000



JÄGGI PAUL C., Die Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Schweiz, Diss. Bern, Bern 1919

JAKOB WALTER, Kommentar zu Art. 66 StHG, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002

KÄLIN WALTER/MÜLLER MARKUS, Vom ungeklärten Verhältnis zwischen Verwaltungsgerichtsbeschwerde und staatsrechtlicher Beschwerde, ZBl 94, 433 ff.

KÄNZIG ERNST, Von der wirtschaftlichen zur fiskalischen Betrachtungsweise, ASA 44, 1 ff.

- Verkauf der Fabrikliegenschaft einer Einzelfirma zum Buchwert an die vom Firmeninhaber beherrschte Aktiengesellschaft, ASA 45, 321 ff., zit.: KÄNZIG, ASA 45
- Steuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Unternehmungs- teilung, ASA 46, 545 ff., zit.: KÄNZIG, ASA 46
- Die Unternehmernachfolge als Steuerrechtsproblem, in: Die Erhaltung der Unternehmung im Erbgang, Bern 1972, zit.: KÄNZIG, Unternehmer- nachfolge
- Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil (Art. 1– 44 WStB), 2. A., Basel 1982, zit.: KÄNZIG, WStB

KESSELRING HANS-CHRISTOPH, Gestaltungskriterien des kommunalen Steuerkraft- und Bedarfsausgleichs, ZBl 82, 241 ff.

KNECHTLE ARNOLD, Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Schriftenreihe des Instituts für internationales Recht und internationale Beziehungen, Heft 24, Basel/Stuttgart 1976

KOLLER THOMAS, Aspekte der Wertungskongruenz bzw. Wertungs- disparität zwischen dem Privatrecht und dem Steuerrecht, ASA 57, 465 ff.

- Privatrecht und Steuerrecht, Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete, Bern 1993, zit.: KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht
- Die Besteuerung von Unterhaltsleistungen an Kinder im Lichte von BGE 118 Ia 277 ff. (ASA 61, 741 ff.) und deren Auswirkungen auf das Zivilrecht, ASA 62, 289 ff., zit.: KOLLER, ASA 62

- Privatrecht und Steuerrecht – Ein erschöpftes Thema?, ZBJV 131, 92 ff., zit.: KOLLER, ZBJV 131

KÖNIG WILLY, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 3. A., Bern 1987

KRAFT GERHARD, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Zur Problematik des "Treaty Shopping" unter Berücksichtigung der Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in den Vereinigten Staaten, Mannheimer rechtswissenschaftliche Abhandlungen, Band 10, Heidelberg 1991

KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, Kommentar zu Art. 24 StHG, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002

LANDOLF URS, Die Unternehmensstiftung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen, Bern 1987

LANDOLF URS/GRAF THOMAS, Der Trust im schweizerischen Steuerrecht, ASA 63, 1 ff.

LANZ PAUL, Die Besteuerung des Vor- und Nacherben in den kantonalen Steuerrechten, ASA 43, 145 ff.

LEISNER WALTER, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, Schriften zum Steuerrecht, Band 6, Berlin 1970

LINCKE URS A., Steuerdomizil von Wochenaufenthaltern, Bemerkungen zu zwei neueren Bundesgerichtsurteilen, StR 49, 562 ff.

LOCHER KURT, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 3 Bände, Loseblattsammlung, weitergeführt von Peter Locher, Basel 1954 ff., zit.: K. LOCHER/P. LOCHER

LOCHER PETER, Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 II BV, ZBl 1990, 97 ff.

- Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Heft 484, Bern 1983, zit.: LOCHER, Grenzen
- Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 3. A., Bern 2009, zit.: LOCHER, Einführung

- Einführung in das Internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. A., Bern 2000, zit.: LOCHER, Internationales Steuerrecht
- Legalitätsprinzip im Steuerrecht, ASA 60, 1 ff.
- Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 75, 675 ff.
- Die Beschwerde in öffentlichen-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 77, 497 ff., zit.: LOCHER, ASA 77
- Besteuerung von Renten und rentenähnlichen Rechtsverhältnissen in der Schweiz, SJZ 87, 181 ff., zit.: LOCHER, SJZ 87
- Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Steuer, I. Teil, Art. 1–48 DBG, Therwil/Basel 2001, zit.: LOCHER, Komm. DBG

MARANTELLI ADRIANO, Faktizitätsprinzip im Steuerrecht – dogmatische Notwendigkeit oder unnötiger Ballast?, ASA 75, 105 ff.

MATTEOTTI RENÉ, Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat nicht ausgedient – Zentrale ethische Leitlinie in der Steuerpolitik, in Recht im Spiegel der NZZ, NZZ Nr. 73, 29.3.2008, 31 ff., zit.: MATTEOTTI, NZZ Nr. 73

- Die Teilliquidationsfiktion wegen Verletzung von Art. 659 bzw. 783 OR bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten im grenzüberschreitenden Verhältnis: eine weitere Schlacht um Wertungskongruenz zwischen Handels- und Steuerrecht, ASA 78, 617 ff., zit.: MATTEOTTI, ASA 78

MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2010 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, ASA 80, 259 ff.

MAURER ALFRED, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, Bern 1995

MAUTE WOLFGANG/BEERLI-LOSER KARIN, Gegenstand der Erbschafts- und Schenkungssteuer (unter besonderer Berücksichtigung des Thurgauer Rechts), StR 45, 265 ff.

MAUTE WOLFGANG/STEINER MARTIN/RUFENER ADRIAN/LANG PETER, Steuern und Versicherungen, Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 3. A., Muri bei Bern 2010

MÄUSLI PETER, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 62, Bern/Stuttgart/Wien 1993, zit.: MÄUSLI, Ansässigkeit

- Begriff, Funktion und Rechtsnatur des interkantonalen Steuerrechts, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH, § 1
  - Rechtsquellen des interkantonalen Steuerrechts, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH, § 2
  - Doppelbesteuerungsverbot und Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3 und § 4
  - Wesen und Funktion der Zuteilungsnormen, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH, § 14
  - Zuteilungsnormen bei natürlichen Personen, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH, § 16, § 17 und § 18
- MÄUSLI-ALLENSPACH PETER/PHILIPP FUNK, Hauptsteuerdomizil bei Erbschaft und Schenkung, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 7
- Nebensteuerdomizil bei Erbschaft und Schenkung, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 13
  - Zuteilungsnormen bei Erbschaft und Schenkung, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 20
  - Steuerausscheidung bei Erbschaft und Schenkung, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, zit.: MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 29

- MEIER-HAYOZ ARTHUR, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band IV, Das Sachenrecht, Das Eigentum, Grundeigentum, Nachdruck, Bern 1974
- MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. A., Bern 2007
- MEYER HEINZ, Personalvorsorge und Steuern, StR 38, 209 ff.  
– Vorsorge und Steuerpolitik, ASA 40, 81 ff.
- MONTEIL VICTOR, Das Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Schweiz, Diss. Bern, Bern 1949
- MOSER HANS PETER, Die Kognition des Bundesgerichts bei der Beurteilung staatsrechtlicher Beschwerden, ZBl 72, 185 ff.
- MÜLLER GEORG, Kommentar zu Art. 22<sup>ter</sup> BV, in: AUBERT JEAN FRANÇOIS/EICHENBERGER KURT/MÜLLER JÖRG PAUL/RHINOW RENÉ A./SCHINDLER DIETRICH (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29.5.1874, Basel/Zürich/Bern 1987
- MUSTER ADRIAN, Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Diss. Bern, Muri bei Bern 1990, zit.: MUSTER, Diss.  
– Nutzungsrechte an Grundstücken: Besteuerung als privates Ertrags-einkommen, StR 66, 806 ff., zit.: MUSTER, StR 66
- NOËL YVES, Double imposition intercantonale et internationale, ASA 76, 61 ff.
- OBERSON XAVIER, Droit fiscale suisse, Basel/Frankfurt a.M. 1998
- OEHRLI MARKUS, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Schriftenreihe zum Steuerrecht, Band 6, Zürich 2000
- PASCHOUD JEAN-BLAISE, L'imposition des immeubles de placement en droit fiscale intercantonal, StR 39, 532 ff.
- PIOTET PAUL, Schweizerisches Privatrecht, Band IV, Erbrecht, Basel/Stuttgart 1978
- PRIMI VITTORIO, Le imposte di successione e di donazione ticinesi, Agno 1995
- RAMSEIER THOMAS, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989

REICH MARKUS, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53, 5 ff., zit.: REICH, ASA 53

- Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 609 ff., zit.: REICH, ASA 54
- Die zeitliche Bemessung bei den natürlichen Personen, ASA 61, 327 ff.
- Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62, 577 f.
- Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Schriftenreihe zum Steuerrecht, Band 4, Zürich 2000, zit.: REICH, Die wirtschaftliche Doppelbelastung
- Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, zit.: REICH, Realisation
- Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Der Schweizer Treuhänder, ST 1990, 171 ff., zit.: REICH, ST 1990
- in: HÖHN ERNST/VALLENDER KLAUS (Hrsg.), Festschrift für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, Bern/Stuttgart 1990, 97 ff., zit.: REICH, Steuererhebungsprinzipien
- Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG und Kommentar zu Art. 7 StHG, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002, zit.: REICH, Komm. StHG
- Steuerrecht, 2. A., Zürich 2012, zit.: REICH, Steuerrecht

REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a.M. 1996

REIMANN AUGUST, Aktuelle Fragen der Erbschaftsbesteuerung, ZBl 57, 321 ff.

- Erbanfall- und Nachlasssteuern in der Schweiz, ZBl 46, 481 ff.

REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bände, Bern 1961, 1963, 1966, 1969

REYMOND JACQUES-ANDRÉ, Von der fiskalischen zur moralischen Betrachtungsweise, ASA 60, 19 ff.

- L'influence du droit fiscal sur le droit commercial, ZSR 97/II, 281 ff.

- RICHLI PAUL, Gegenwarts- und Vergangenheitsbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht, ASA 57, 113 ff.
- RICHNER FELIX, Zeitpunkt des Zufließens von Leistungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge, ASA 62, 513 ff.
- Steuerauscheidung von Versicherungsleistungen (BGE vom 30.6.2004), ASA 74, 592 ff., zit.: RICHNER, ASA 74
  - Das internationale Erbschaftssteuerrecht der Schweiz, ASA 69, 129 ff.
  - Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009 für natürliche Personen, ASA 79, 742 ff., zit.: RICHNER, ASA 79
- RICHNER FELIX/FREI WALTER, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/WEBER BARBARA/BRÜTSCH HANS R., Kurzkomentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 1997
- ROELLY HANS/JAEGER CARL, Kommentar zum Schweizerischen Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag, Bd. III, Personenversicherung, Bern 1932
- ROELLY HANS/KELLER MAX, Kommentar zum Schweizerischen Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag, Bd. I, Die allgemeinen Bestimmungen, Art. 1–47 VVG, 2. A., Bern 1968
- ROHNER CHRISTOPH, Kommentar zu Art. 9 BV, in: EHRENZELLER BERNHARD/VALLENDER KLAUS A./MASTRONARDI PHILIPPE/SCHWEIZER RAINER J. (Hrsg.), Die Schweizerische Bundesverfassung: Kommentar, Zürich/St. Gallen 2008
- RYSER WALTER, Les limites de la souveraineté fiscale en matière d'impôts successoraux et d'impôts sur la fortune, ASA 37, 321 ff.
- SARASIN GEORG, Praxis der interkantonalen Doppelbesteuerung, Zürich 1945
- SCHÄRRER ERWIN, Die Besteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen, Zusammenschlüssen und Teilung von Unternehmungen, StR 23, 475 ff.

- SCHAUB PHILIPP, Zuteilungsregeln für Kapitalleistungen aus der beruflichen, der gebundenen und der freien Vorsorge im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, ZBJV 140, 697 ff.
- SCHEFER MARKUS, Die Kerngehalte von Grundrechten, Geltung, Dogmatik, inhaltliche Ausgestaltung, Bern 2001
- SCHLUMPF ARNOLD/DÜRR CARL, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, 3. A., Zürich 1963 (Nachtrag 1969)
- SCHMID WIELAND, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, SJZ 47, 237 ff.
- SCHMIDT-BLEIBTREU BRUNO/SCHÄFER HANS-JÜRGEN, Besteuerung und Eigentum, Die öffentliche Verwaltung 33, 489 ff.
- SCHNEITER ARNOLD, Die steuerliche Behandlung der 3. Säule, insbesondere der privaten Lebensversicherung, StR 38, 249 ff.
- SCHWARZENBACH ALFRED, Neuordnung der Regeln über die Schulden- und Schuldzinsenverlegung im interkantonalen Verhältnis?, StR 31, 247 ff.
- SCHWEIZER RAINER J./BIGLER-EGGENBERGER MARGRIT, Kommentar zu Art. 8 BV, in: EHRENZELLER BERNHARD/VALLENDER KLAUS A./MASTRONARDI PHILIPPE/SCHWEIZER RAINER J. (Hrsg.), Die Schweizerische Bundesverfassung: Kommentar, Zürich/St. Gallen 2008
- SCHWEIZERISCHE STEUERKONFERENZ, Kreisschreiben Nr. 15 vom 31.8.2001 betreffend Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, zit.: KS-SSK Nr. 15
- Kreisschreiben Nr. 22 vom 21.11.2006 bezüglich Regeln für die Berwertung der Grundstücke bei interkantonalen Steuerausscheidungen ab Steuerperiode 1997/1998, zit.: KS-SSK Nr. 22
  - Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007: Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten, zit.: KS-SSK Nr. 27
- SEILER MORITZ, Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, ASA 80, 633 ff.



- SENN ROBERT, Die Liegenschaft des Privatvermögens im interkantonalen und internationalen Steuerrecht aus schweizerischer Sicht, Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, Band 57, Zürich 1985, zit.: R. SENN
- SENN SILVIA MARIA, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Schriftenreihe zum Steuerrecht, Band 1, Zürich 1999, zit.: S.M. SENN
- SIMONEK MADELEINE, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuern und der Steuern des Kantons Bern, Diss. Bern, Bern 1994
- SOMMER EDUARD, Steuerfreie Einkünfte aus Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung und Unterstützung nach zürcherischem Steuerrecht, ZBl 58, 233 ff. und 257 ff.
- STÄHELIN THOMAS, Milderung der steuerlichen Doppelbelastung, ASA 53, 241 ff.
- STAUBER RENÉ, Besteuerung von Leistungen aus Personenversicherungen, Diss. Zürich, Zürich 1977
- STEINER MARTIN, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, ASA 52, 305 ff.
- STORCK WALTHER, Auslegungsprobleme im Steuerrecht bei zivilrechtlichen Begriffen und Rechtsgestaltungen, Zürich 1954
- STRÄULI PETER, Progressive Steuern im Doppelbesteuerungsrecht, Zürcher Beiträge zur Rechtswissenschaft, Band 427, Zürich 1973
- STUDER WALTER, Steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen, ASA 7, 224 ff.
- Einige grundsätzliche Aspekte der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ASA 29, 35 ff., zit.: STUDER, ASA 29
  - Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts, ASA 38, 78 ff., zit.: STUDER, ASA 38
  - Die Methode des Doppelbesteuerungsrechts, ZBl 49, 521 ff. und 553 ff., zit.: STUDER, ZBl 49
  - Neues aus der Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichts der letzten fünf Jahre, ZBl 56, 33 ff. und 64 ff., zit.: STUDER, ZBl 56

- Die Behandlung von Grundstücken eines Unternehmens und von Baustellen im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, ZBl 59, 33 ff.
- STYGER FREDY, Objekt und Bemessung der kantonalen Erbanfall- und Schenkungssteuern, Diss. Zürich, Zürich 1950
- TIPKE KLAUS, Über die Gleichartigkeit von Steuern, StuW 3, 242 ff.
- TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 20. A., Köln 2010
- TUOR PETER/SCHNYDER BERNHARD/SCHMID JÖRG/RUMO-JUNGO ALEXANDRA, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 13. A., Zürich 2009
- VALÈR PAUL, Die steuerliche Behandlung von Kapitalabfindungen aus Personalfürsorgeeinrichtungen, ZBl 48, 402 ff.
- VALLENDER KLAUS A., Verfassungsmässig begrenzte Besteuerungsbefugnisse des Gesetzgebers, Bern 1990, zit.: VALLENDER, Besteuerungsbefugnisse
- Die Auslegung des Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften, 2. A., Bern 1988, zit.: VALLENDER, Die Auslegung
  - Zur These von der Schlechterstellung als systembedingte Folge des Vorrangs des Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons, ASA 59, 217 ff., zit.: VALLENDER, ASA 59
- VALLENDER KLAUS A./HIRT BEAT, Schweizerisches Steuer-Lexikon, Die Steuern der Kantone und Gemeinden, Band 3: Fürstentum Liechtenstein, Interkantonales Doppelbesteuerungsrecht, 16. A., Stand 1.1.1989, Zürich 1989
- VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR PETER, Kommentar zu Art. 127 BV, in: EHRENZELLER BERNHARD/VALLENDER KLAUS A./MASTRONARDI PHILIPPE/SCHWEIZER RAINER J. (Hrsg.), Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/St. Gallen 2008
- VON MEISS FLORIAN, Steuerrechtliche Betrachtungen zum Wohnrecht, ASA 45, 81 ff.
- WACKERNAGEL JAKOB, Die Kunst der Besteuerung, ZSR 73/II, 437 ff.
- Das Legalitätsprinzip im Steuerrecht, ZSR 71/I, 401 ff., zit.: WACKERNAGEL, ZSR 71/I

- Die Steuerumgehung und ihre Verhütung, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Heft 26, Basel 1949, zit.: WACKERNAGEL, Steuerumgehung
- WASSERMEYER FRANZ, Die beschränkte Steuerpflicht, in: Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft 1985, 49 ff.
- WEBER DIETER, Kommentar zu Art. 68 StHG, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002
- WEBER-FAS RUDOLF, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1979
- WEIDMANN HEINZ/GROSSMANN BENNO/ZIGERLIG RAINER, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. A., Muri bei Bern 1999
- WELTER REINHARD, Wiederkehrende Leistungen im Zivilrecht und im Steuerrecht, Schriften zum Steuerrecht, Band 27, Berlin 1984
- WIDMER MAX, Das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe und der Erbschaften, ASA 40, 1 ff.
- Die neueren schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Bedeutung für das interne Recht, ASA 38, 98 ff.
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale: divergences et convergences, ASA 52, 401 ff.
- Prévoyance professionnelle et impôts successoraux, ASA 55, 465 ff., zit.: YERSIN, ASA 55
- L'évolution du droit fiscal en matière de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle liée, ASA 62, 129 ff.
- Prévoyance professionnelle et impôts successoraux, ASA 55, 465 ff., zit.: YERSIN, ASA 55
- L'évolution du droit fiscal en matière de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle liée, ASA 62, 129 ff.
- Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64, 97 ff.
- L'imposition de la donation mixte, StR 39, 271 ff.
- Le domicile des époux et la double imposition intercantonale, StR 43, 341 ff., zit.: YERSIN, StR 43
- ZELLWEGER LAURENZ, Doppelbesteuerung und Recht auf ein billiges Urteil, SJZ 83, 97 ff.

ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, Kommentar zu Art. 13 StHG, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002

ZUPPINGER FERDINAND, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis, ASA 42, 138 ff., zit.: ZUPPINGER, ASA 42

- Die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen Verhältnis, ASA 42, 289 ff.
- Steuerharmonisierung und zeitliche Bemessung, ASA 53, 97 ff.
- Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer, ASA 61, 309 ff.
- Die wirtschaftliche Handänderung im Steuerrecht, StR 24, 455 ff., zit.: ZUPPINGER, Wirtschaftliche Handänderung
- Die Einkommens-, Vermögens-, Erbschafts- und Schenkungssteuer unter dem Gesichtspunkt der Haushaltgemeinschaft in der Schweiz, StR 27, 294 ff.
- Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerflucht, StR 38, 155 ff., zit.: ZUPPINGER, StR 38
- Zürcher Steuergesetze, Textausgabe, Bd. I, 3. A., Zürich 1987, zit.: ZUPPINGER, Zürcher Steuergesetze, Bd. I
- Zürcher Steuergesetze, Textausgabe, Bd. II, 2. A., Zürich 1987, zit.: ZUPPINGER, Zürcher Steuergesetze, Bd. II

ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Zürich 1984

ZUPPINGER FERDINAND/HÖHN ERNST, Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerbaren Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des Zürcher Steuerrechts, StR 16, 494 ff.

ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN/FESSLER FERDINAND/REICH MARKUS, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., Bern 1983

ZWAHLEN BERNHARD, Kommentar zu Art. 12 StHG, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten

Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A.,  
Basel/Genf/München 2002

ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002

ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011

ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, Hauptsteuerdomizil natürlicher Personen, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MÄUSLI-ALLENSPACH PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011

# Abkürzungsverzeichnis

A.	Auflage
a.a.O.	am angeführten Ort
Abs.	Absatz
AG	Kanton Aargau
AG StG	Steuergesetz vom 15.12.1998 (SAR 651.100)
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
AHVG	Bundesgesetz vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10)
AI	Kanton Appenzell Innerrhoden
AI StG	Steuergesetz vom 25.4.1999 (AI-SG 640.000)
AR	Kanton Appenzell Ausserrhoden
AR StG	Steuergesetz vom 21.5.2000 (AR-bGS 621.11)
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Bern)
BB1	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
Bd./Bde.	Band/Bände
BE	Kanton Bern
BE ESchG	Gesetz vom 23.11.1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (BSG 662.1)
BG	Bundesgesetz
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BGer/Bger.	Bundesgericht
BGG	Bundesgesetz vom 17.6.2005 über das Bundesgericht (SR 173.110)
BL	Kanton Basel-Landschaft
BL ESchG	Gesetz vom 7.1.1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (BL-SGS 334)
BS	Kanton Basel-Stadt
BSK	Basler Kommentar
BS StG	Gesetz vom 12.4.2000 über die direkten Steuern (BS-SG 640.100)
BStPra	Basler Steuerpraxis
BV 1874	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29.5.1874

BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18.4.1999 (SR 101)
BVG	Bundesgesetz vom 25.6.1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40)
BVV 3	Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (SR 831.461.3)
bzw.	beziehungsweise
CDT	Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino
DB	Doppelbesteuerung
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz vom 14.12.1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
ders./dies.	derselbe/dieselbe
d.h.	das heisst
Diss.	Dissertation
E.	Erwägung(en)
eidg.	eidgenössisch
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
et al.	et alii, und andere
etc.	et cetera
f./ff.	und folgende Seite/Seiten
FN	Fussnote
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
GBV	Grundbuchverordnung vom 23.9.2011 (SR 211.432.1)
GE	Kanton Genf
GE LDS	Loi du 26.11.1960 sur les droits du succession (RSG D 3 25)
gl.M.	gleicher Meinung
GR	Kanton Graubünden
GR StG	Steuergesetz vom 8.6.1986 (BR 720.000)
GS	Gesetzessammlung
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinn

inkl.	inklusiv
insb.	insbesondere
i.S.	in Sachen
JU	Kanton Jura
JU LISD	Loi du 13.12.2006 sur l'impôt du succession et de donation (RSJU 642.1)
kt.	kantonal
Komm.	Kommentar
KS	Kreisschreiben
Kt./Kte.	Kanton/Kantone
KV	Kantonsverfassung
LGVE	Luzerner Gerichts- und Verwaltungsentscheide (Luzern)
lit.	litera (Buchstabe)
LU	Kanton Luzern
LU EStG	Gesetz vom 27.5.1908 betreffend Erbschaftssteuern (SRL 630)
m.a.W.	mit anderen Worten
m.E.	meines Erachtens
N	Note
NE	Kanton Neuenburg
NE Lsucc	Loi du 2.10.2002 instituant un impôt sur le successions et sur le donations entre vifs (RSN 633.0)
Nr.	Nummer
NStP	Die neue Steuerpraxis, Monatsschrift für bernisches und eidgenössisches Steuerrecht (Bern)
NW	Kanton Nidwalden
NW StG	Gesetz vom 22.3.2000 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (SG 521.1)
NZZ	Neue Zürcher Zeitung (Zürich)
OG	Bundesgesetz vom 16.12.1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (SR 173.110)
OR	Bundesgesetz vom 30.3.1911 über das Obligationenrecht (SR 220)
OW	Kanton Obwalden
OW StG	Steuergesetz vom 30.10.1994 (OW-LB 641.4)
Pra	Die Praxis des Bundesgerichts (Basel)
publ.	publiziert



RB ZH	Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission (bis 1959)/des Verwaltungsgerichts (ab 1960) des Kantons Zürich an den Kantonsrat
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal et Revue genevoise de droit public (Lausanne/Genf)
RDAT	Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese (1991–2003; Bellinzona; heute: RtiD)
recht	Zeitschrift für juristische Ausbildung und Praxis (Bern)
resp.	Respektive
RtiD	Rivista ticinese di diritto (ab 2004, Bellinzona)
RTT	Rivista tributaria ticinese (1968–1990, Bellinzona; heute: RtiD)
Rz.	Randziffer(n)
SG	Kanton St. Gallen
SG StG	Steuergesetz vom 9.4.1998 (SG-sGS 811.1)
SH	Kanton Schaffhausen
SH ESchG	Gesetz vom 13.12.1976 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (SHR 643.100)
SH StG	Gesetz vom 20.3.2000 über die direkten Steuern (SHR 641.100)
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung
SO	Kanton Solothurn
sog.	sogenannt(e)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
ST	Schweizerischer Treuhänder (Zürich)
StE	Der Steuerentscheid, Sammlung aktueller steuerrechtlicher Entscheidungen (Basel)
Steuerpr. BE	Bernische Steuerpraxis
Steuerpr. BL	Basellandschaftliche Steuerpraxis
Steuerpr. SO	Soloturnische Steuerpraxis
StHG	Bundesgesetz vom 14.12.1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14)
StR	Steuerrevue (Muri/Bern)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Köln)
TI	Kanton Tessin

TI LT	Legge tributaria del 21.6.1994 (TI-RL 10.2.1.1)
u.a.	unter anderem
UR	Kanton Uri
UR StG	Gesetz vom 26.9.2010 über die direkten Steuern (UR-RB 3.2211)
UVG	Bundesgesetz vom 7.10.1983 über die obligatorische Unfallversicherung (SR 832.20)
usw.	und so weiter
VGer	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vorb.	Vorbemerkungen
VS	Kanton Wallis
VS StG	Steuergesetz vom 10.3.1976 (VS-SGS 642.1)
VVG	Bundesgesetz vom 2.4.1908 über den Versicherungsvertrag (SR 221.229.1)
WStB	Bundesratsbeschluss vom 9.12.1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer (SR 642.11)
z.B.	zum Beispiel
ZBJV	Zeitschrift des bernischen Juristenvereins (Bern)
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht (Zürich); (bis 1998: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung)
ZG	Kanton Zug
ZG StG	Steuergesetz vom 25.5.2000 (ZG-BGS 632.1)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907 (SR 210)
ZH	Kanton Zürich
ZH ESchG	Gesetz vom 28.9.1986 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ZH-LS 632.1)
Ziff.	Ziffer/Ziffern
ZK	Zürcher Kommentar
ZR	Blätter für Zürcherische Rechtsprechung (Zürich)
zit.	zitiert(e)
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht (Basel)
ZStP	Zürcher Steuerpraxis (Periodikum)
z.T.	zum Teil

# **1. Teil: GESCHICHTLICHES UND ALLGEMEINE GRUNDLAGEN**

# 1. Kapitel

## Geschichtliches

Die Schweiz ist ein aus Gliedstaaten, den sog. Kantonen, zusammengesetzter Bundesstaat. Kernstück dieses föderalistischen Staatsaufbaus ist die Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Kantonen. Eine gerechte und reibungslose Verteilung der Kompetenzen zwischen Bundesstaat und Kantonen bedingt eine rechtliche Grundordnung. Da ein Ineinandergreifen der Kompetenzen nicht nur in vertikaler, sondern auch in horizontaler Hinsicht besteht und die substantielle Autonomie der Kantone als eines der Ziele der Bundesstaatlichkeit gewahrt werden soll, hat diese bundesrechtliche Grundordnung zugleich die Grenzen der kantonalen Handlungsbefugnisse festzusetzen. Die Garantie der Souveränität der Kantone ist nur dann gewährleistet, wenn das kantonale Handeln innerhalb der Schranken der kantonalen Gebietshoheit bleibt.

Die Bundesverfassung von 1848 gewährte den Kantonen grösstmögliche Kompetenzen. Die dem Bund in der Bundesverfassung zugestandenen Kompetenzen waren hingegen recht bescheiden<sup>1</sup>. Die kantonalen Zuständigkeiten umfassten mit wenigen Ausnahmen das Zivilrecht, Strafrecht, Prozessrecht, Polizeiwesen, die Gesetzgebung über die Arbeit, den Handel sowie über die Banken, die Wirtschaftspolitik, das Unterrichtswesen, die Kultur, Brücken und Strassen, Gewässer, Wälder und Teile des Militärwesens<sup>2</sup>. Die Kantone erhielten auch die Kompetenz, Erbschaften und Schenkungen zu besteuern<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> AUBERT, N 115.

<sup>2</sup> AUBERT, N 115.

<sup>3</sup> Diese Kompetenz wird in der neuen Bundesverfassung nach wie vor den Kantonen zugeteilt (Art. 43 BV). Lediglich in der Helvetik (1798–1803) verfügte der Bund über die Kompetenz, Erbschaften und Schenkungen zu besteuern. Vgl. auch eingehend BEERLI-LOOSER, 3; JÄGGI, 9 und 26 ff. Bestrebungen zur Einführung einer bundesrechtlichen Erbschafts- und Schenkungssteuer scheiterten 1919, 1945 und 1998. Erneuter Versuch: Das Initiativkomitee Eidgenössische Volksinitiative hat eine Initiative "Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)" lanciert, welche die Einführung einer Nachlass- und Schenkungssteuer auf Bundesebene und damit verbunden die Abschaffung der Steuerbefreiung von Zuwendungen an Nachkommen fordert (BB1 2011 6459 ff.). Vorprüfung am 2.8.2011, Ablauf der Sammelfrist am 16.2.2013. Weitere Informationen unter <http://www.erbschaftssteuerreform.ch> (zuletzt besucht am 30.6.2012).

Leitidee der Bundesverfassung von 1848 war die Gewährleistung von Grundrechten<sup>4</sup>. Darunter fiel zum Beispiel die Gewährleistung der Niederlassungsfreiheit in der ganzen Eidgenossenschaft (Art. 41 BV 1848)<sup>5</sup>. Diese kollidierte aber bald mit der unbegrenzten Souveränität der Kantone, die in Art. 3 BV 1848 gewährleistet war<sup>6</sup>, was zu sich widersprechenden Interessen führte. Die Verwirklichung der Postulate der Niederlassungsfreiheit sowie der gegenseitigen Rücksichtnahme und Gleichrangigkeit der kantonalen Souveränitäten war aufgrund der geltenden Ordnung schwer zu erreichen, da die unbegrenzte Souveränität der Kantone im Steuerrecht mit dem Wesen des Bundesstaates nicht vereinbar war<sup>7</sup>. Es bereitete erhebliche Schwierigkeiten, die verschiedenen Interessen gegeneinander abzuwägen, zumal die Bundesverfassung von 1848 weder ein verfassungsrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung noch einen entsprechenden Grundrechtsschutz kannte.

Die Konfliktbewältigung war anfangs lediglich über ein Beschwerdeverfahren bei der Bundesversammlung als höchste Instanz zugelassen<sup>8</sup>. Beschwerde wurde deshalb erhoben, weil Steuerpflichtige, die sich in anderen Kantonen niederliessen, dort vielfach in eine ungünstigere Rechtsstellung versetzt wurden, da sie nicht heimatzugehörig waren<sup>9</sup>. Sie wurden oft doppelt besteuert. Ihre Rechtsverhältnisse wurden gleichzeitig zwei verschiedenen Gesetzgebungen und Gerichtsständen unterworfen, was zwangsläufig zu Rechtsunsicherheit führte<sup>10</sup>. Zwar traten Bundesrat und Bundesversammlung auf solche Beschwerden ein, doch wurden diese in der Regel mit der Begründung abgewiesen, dass es nicht in die Kompetenz des Bundes falle, in die Souveränität der Kantone einzugreifen<sup>11</sup>.

---

<sup>4</sup> AUBERT, N 131.

<sup>5</sup> BOTSCHAFT 1862, 512.

<sup>6</sup> BOTSCHAFT 1862, 513; HÖHN, Komm. BV 1874, N 7 zu Art. 46 Abs. 2; HUBER, ASA 34, 43.

<sup>7</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 7 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>8</sup> BOTSCHAFT 1862, 512.

<sup>9</sup> HUBER, ASA 34, 42.

<sup>10</sup> BOTSCHAFT 1862, 512 f.

<sup>11</sup> HUBER, ASA 34, 46.

Die Notwendigkeit einer Regulierung rückte deswegen in den Vordergrund. Im Jahr 1862 erhob Alt-Nationalrat DÜR Rekurs gegen die Doppelbesteuerung, weil die Kantone Bern und Freiburg für seine im Kanton Freiburg gelegenen Liegenschaften Erbschaftssteuern erhoben<sup>12</sup>. Der Bundesrat hielt sich in dieser Sache für nicht zuständig und wies den Rekurs ab, die Bundesversammlung als oberste Rekursbehörde erkannte hingegen die Notwendigkeit zum Einschreiten und zur Festlegung, wem die Steuerhoheit zustehen sollte<sup>13</sup>. Dieser Entscheid war der erste Schritt für eine neue Denkweise. Die Bundesversammlung erkannte erstmals ihre Aufgabe zur Ausscheidung der kantonalen Kompetenzen, weil solche Doppelbesteuerungen als pflichtwidriges Eingreifen in die Steuerhoheit eines anderen Kantons und damit als Verstoss gegen die bundesstaatlichen Prinzipien gesehen wurden<sup>14</sup>. Dass der Schutz vor Doppelbesteuerungen zudem als Individualrecht aufgefasst werden sollte, erkannte man eigentlich erst mit diesem Entscheid<sup>15</sup>.

Nach dem Entscheid DÜR traten die Bundesbehörden bedenkenlos in Konflikte heimatrechtlicher und niederlassungsrechtlicher Natur ein<sup>16</sup>. Es war klar geworden, dass die verschiedensten Beschwerden doppelbesteuerungsrechtlicher Natur im Hinblick auf Art. 4 und 41 BV 1848 in den Kompetenzen der Bundesversammlung und des Bundesrates lagen. Dazu führte, dass in den Jahren 1860–1862 der Bundesrat von beiden Eidgenössischen Räten wiederholt eingeladen worden war, "Bericht und Antrag darüber vorzulegen, ob nicht in Ausführung des Art. 74 Ziff. 13 BV gesetzliche Bestimmungen über die Niederlassungsverhältnisse und insbesondere hinsichtlich des Besteuerungsrechtes des Niederlassungs- und Heimortes, bzw. der Gemeinden, zu erlassen seien"<sup>17</sup>. In Ausführung dieses Antrages präsentierte der Bundesrat einen bundesrätlichen Gesetzesentwurf vom 28. November 1862 betreffend Ordnung und

---

<sup>12</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, Einleitung D (1); HUBER, ASA 34, 46.

<sup>13</sup> BOTSCHAFT 1862, 513; K. LOCHER/P. LOCHER, Einleitung D (2).

<sup>14</sup> Die Bundesversammlung vertrat die Ansicht, dass zwischen den Kantonen grundsätzlich klare Verhältnisse zu schaffen seien. Deshalb müssten feste Grenzen gezogen werden, damit alle Souveränitäten gleichberechtigt nebeneinander existieren können. Vgl. auch BOTSCHAFT 1862, 513.

<sup>15</sup> BOTSCHAFT 1862, 512 f.

<sup>16</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, Einleitung D (2).

<sup>17</sup> BOTSCHAFT 1862, 509 f.

Ausscheidung der Kompetenzen der Kantone in den interkantonalen Niederlassungsverhältnissen, worin die in den vorherigen Jahren entwickelte Praxis der Bundesbehörden ihren Niederschlag fand<sup>18</sup>. Es wurde u.a. auch die Problematik der doppelten Besteuerung behandelt und hinsichtlich der Regelung der Besteuerungsverhältnisse zwischen den kantonalen Steuerhoheiten wurden Ausscheidungen vorgenommen. Der Bundesrat bemerkte in seiner Botschaft, dass die Bundesversammlung die freie Wahl haben müsse, bei jedem einzelnen Rechtsverhältnis sich entweder für das Territorial- oder für das Nationalitätsprinzip zu entscheiden<sup>19</sup>. Trotz dieser Alternativen liess er indessen im Allgemeinen nicht verkennen, dass der Zug der Zeit dem Territorialgrundsatz günstiger sei<sup>20</sup>. Der Bundesrat liess in seinem bundesrätlichen Gesetzesentwurf das Heimatprinzip fallen und entschied sich auch in Bezug auf das interkantonale Steuerrecht für das Territorialprinzip. Im Entwurf trennte er konsequenterweise bewegliche und unbewegliche Vermögensteile und grenzte die kantonalen Steuerhoheiten so ab, dass die Steuerbestandteile "ein für allemal"<sup>21</sup> zugeteilt wurden. Kein Kanton durfte ein dem anderen Kanton zugeteiltes Objekt besteuern, auch wenn dieser die Besteuerung unterliess<sup>22</sup>. Der Bundesrat betrachtete daher alle Bestimmungen der Kantonalgesetzgebungen, welche für die Steuerbefreiung gewisser Objekte den Nachweis einer anderswo erfolgten Versteuerung fordern, a priori als unzulässig<sup>23</sup>.

Der bundesrätliche Entwurf von 1862 entschied sich für das Doppelbesteuerungsverbot in thesi<sup>24</sup> und sah in Bezug auf das interkantonale Steuerrecht im Einzelnen vor<sup>25</sup>:

1. Grundeigentum und dessen Ertrag sollen ausschliesslich im Belegenheitskanton besteuert werden (Art. 1).

---

<sup>18</sup> BOTSCHAFT 1862, 535 ff.

<sup>19</sup> BOTSCHAFT 1862, 514.

<sup>20</sup> BOTSCHAFT 1862, 514.

<sup>21</sup> BOTSCHAFT 1862, 519.

<sup>22</sup> BOTSCHAFT 1862, 519.

<sup>23</sup> BOTSCHAFT 1862, 519.

<sup>24</sup> Sog. virtuelle Doppelbesteuerung: zum Begriff, hinten, 6. Kap., II., 1., 114 ff.

<sup>25</sup> BOTSCHAFT 1862, 535 f.; K. LOCHER/P. LOCHER, Einleitung D (3).

2. Der Schuldenabzug bei unbeweglichem Vermögen richtet sich nach dem Recht des Belegenheitskantons. Grundeigentum muss gleichmässig behandelt werden, gleichgültig ob der Eigentümer innerhalb oder ausserhalb des Belegenheitskantons wohnt (Art. 2).
3. Das übrige Vermögen (mit Einschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen) sowie dessen Ertrag als auch das Erwerbseinkommen einer Person müssen dort versteuert werden, wo diese niedergelassen ist (Art. 3).
4. Ist ein Schweizer Bürger in mehreren Kantonen niedergelassen, soll eine Verständigung unter den Kantonen über das Mass der jedem Kanton zufallenden Steuer erreicht werden, wobei eine mehrfache Belastung der nämlichen Steuerobjekte nicht stattfinden soll. Können sich die Kantone nicht verständigen, so hat der Bundesrat zu entscheiden (Art. 4).

Da die Bundesverfassung keine Norm enthielt, die der Bundesversammlung die Kompetenz erteilte, ein solches Gesetz zu erlassen, scheiterte dieses Gesetzesprojekt an der fehlenden Grundlage<sup>26</sup>. Volk und Stände lehnten die Aufnahme eines Verfassungsartikels gegen die Doppelbesteuerung anlässlich der Verfassungsrevisionen von 1866 und 1872 ab, stimmten jedoch im Jahr 1874 der Aufnahme von Art. 46 Abs. 2 BV 1874 zu, welcher der Bundesversammlung die nötige Grundlage zum Erlass eines Gesetzes zum Doppelbesteuerungsverbot einräumte. Die in der Folge unternommenen Vorstösse im Hinblick auf den Erlass eines Ausführungsgesetzes führten zu verschiedenen Entwürfen<sup>27</sup>. Der Entwurf DUBS von 1876, der auf Ersuchen des Eidgenössischen Justizdepartements zustande kam und als Spezialgesetz zu den Besteuerungsfragen hinsichtlich des Bundesratsentwurfes zu einem "Bundesgesetz betreffend die zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen und Aufenthalter" vom 25. Oktober 1876 hätte dienen sollen, wurde vom Nationalrat am 9. Dezember 1879 verworfen<sup>28</sup>. Die weiteren im Jahr 1882 vom

---

<sup>26</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, Einleitung D (4).

<sup>27</sup> Der letzte "Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über das Verbot der Doppelbesteuerung" wurde im Jahr 1961 den Kantonsregierungen und der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren vorgelegt. Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, Einleitung D (4 ff.), über die verschiedenen Anträge zur Ausarbeitung eines Bundesgesetzes gegen die interkantonale Doppelbesteuerung.

<sup>28</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, Einleitung D (5) mit Verweis auf BBl 1876 IV 40.



schweizerischen Juristenverein preisgekrönten Entwürfe von ZÜRCHER, SCHREIBER und van MUYDEN, welche "auf Anregung der kritischen Darstellung der bundesrechtlichen Praxis betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung und Vorschläge zur Regelung dieser Frage in einem gemäss Art. 46 BV 1874 zu erlassenden Bundesgesetze" zustande kamen, übten einen wesentlichen Einfluss nicht nur auf die Praxis des Bundesgerichts aus, sondern auch auf den bundesrätlichen Gesetzesentwurf vom 6. März 1885 hinsichtlich der Regelung von Doppelbesteuerungsfragen betreffend zivilrechtliche Verhältnisse der Niedergelassenen<sup>29</sup>. Der Gesetzesentwurf von 1885 regelte aber die Verhältnisse nicht nur im interkantonalen, sondern auch im internationalen Verhältnis. Gemäss diesem Entwurf wurde die Besteuerungsbefugnis grundsätzlich dem Wohnsitzkanton zugeteilt, wobei Ausnahmen lediglich bei Liegenschaften zugunsten des Belegenheitskantons und bei kaufmännischen und gewerblichen Unternehmungen zugunsten des Betriebsstättekantons vorgesehen waren<sup>30</sup>. Bei Erbschafts- und Schenkungssteuern war in Art. 6 des Entwurfes die Zuteilung für bewegliches Vermögen an den Kanton des Wohnsitzes des Erblassers oder Schenkers, für Liegenschaften jedoch an den Belegenheitskanton vorgesehen<sup>31</sup>. Das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung wurde ausdrücklich in Art. 9 des Entwurfes verankert<sup>32</sup>. Der zweite bundesrätliche Entwurf stiess aber in den eidgenössischen Räten erneut auf Differenzen und am 27. April 1887 verwarf der Ständerat die Vorlage. Der Nationalrat entschied am 9. Juni 1887, die Vorlage einstweilen für verfallen zu erklären<sup>33</sup>.

Obwohl parlamentarische Vorstösse nach 1862 nicht fehlten und auch Vorentwürfe von Expertenkommissionen vorlagen, ist es dem Parlament bis heute nicht gelungen, dem Gesetzgebungsauftrag gemäss Art. 46 Abs. 2 BV 1874 nachzukommen. Dafür hat das Bundesgericht, wenn auch nur zaghaft, im Lauf der Jahre dem Verfassungsgrundsatz indirekt Leben und

---

<sup>29</sup> BBl 1885 I 533, 560 f.; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, Einleitung D (5).

<sup>30</sup> BBl 1885 I 535.

<sup>31</sup> BBl 1885 I 535.

<sup>32</sup> BBl 1885 I 560.

<sup>33</sup> BBl 1887 II 651.

Inhalt verliehen und damit gesetzvertretend gehandelt, obwohl es sich noch in den 1880er-Jahren dagegen wehrte, in die Gesetzgeberrolle zu schlüpfen, weil dies nicht Aufgabe des Richters sei<sup>34</sup>.

Die an den Gesetzgeber gerichtete Forderung, die kantonalen Steuerhoheiten gegenseitig abzugrenzen, ist durch das Bundesgericht zweckmässig erfüllt worden. Das höchste Gericht hat die von den Bundesbehörden in den Botschaften von 1862 und 1885 erarbeiteten Grundsätze während der langjährigen Praxis erweitert, vertieft und weiterentwickelt und dem in Art. 46 Abs. 2 BV 1874 postulierten Grundsatz der Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den Kantonen Leben und Inhalt verliehen<sup>35</sup>. Damit war auch der Forderung nach einer gerechten Besteuerung unter Berücksichtigung des Prinzips der Niederlassungsfreiheit Genüge getan.

---

<sup>34</sup> Vgl. BGE 2, 13; HUBER, ASA 34, 44.

<sup>35</sup> Vgl. HUBER, ASA 34, 43 ff.

## 2. Kapitel

# Rechtsnatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer

### I. Einführung

Die Form der steuerlichen Belastung von Erbschaften und Schenkungen war in einem ersten Schritt vor allem eine Handänderungsabgabe, und zwar eine Einregistrierungsgebühr anlässlich der Beurkundung eines Todesfalles<sup>36</sup>. Es handelte sich um eine Abgabe, welche neben dem Erwerb von Todes wegen auch Schenkungen unter Lebenden erfasste<sup>37</sup>. Dies deutet darauf hin, dass Ausgangspunkt und damit entscheidendes Kriterium bei allen früheren Formen von Erbschafts- und Schenkungssteuern ein Eigentumsübergang war<sup>38</sup>. Massgebend war der Erbgang oder die vollzogene Schenkung als Akt des rechtlichen Verkehrs.

Die Weiterentwicklung der Erbschafts- und Schenkungssteuer hatte dazu geführt, dass deren Konzeption sich von ihren Ursprüngen gelöst hatte und zu einer eigentlichen Steuer erhoben wurde<sup>39</sup>. Dabei fand auch das Leistungsfähigkeitsprinzip, das anfangs keine Bedeutung hatte<sup>40</sup>, Berücksichtigung. Trotzdem bleibt die Einordnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer nach wie vor kontrovers.

### II. Rechtsverkehrssteuer

Ein Teil der Rechtslehre geht davon aus, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer nach traditionellem Verständnis eine Rechts-

---

<sup>36</sup> JÄGGLI, 9 f. und 58 f.; RICHNER/FREI, N 111 zu § 1.

<sup>37</sup> HINDERSMANN/MYSSEN, N 7.

<sup>38</sup> JÄGGLI, 58 und 67; HINDERSMANN/MYSSEN, N 78.

<sup>39</sup> Der grösste Teil der Kantone hat sich für eine Erbanfallsteuer und gegen eine Nachlasssteuer ausgesprochen.

<sup>40</sup> BÖCKLI, 324; OEHRLI, 40 ff.

verkehrssteuer sei, weil Steuergegenstand ein Akt des Rechtsverkehrs sei<sup>41</sup>. Steuerobjekt sei der Vermögensübergang. Dies gelte unabhängig davon, ob die Erbschaftssteuer als Nachlasssteuer oder als Erbanfallsteuer konzipiert sei. Der Wert des übergehenden Vermögens bilde die Steuerbemessungsgrundlage<sup>42</sup>.

### III. Bereicherungssteuer

Ein beachtlicher Teil der Rechtslehre geht hingegen von der Auffassung aus, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer eine Spezialeinkommenssteuer sei<sup>43</sup>. Diese Auffassung wird damit begründet, dass Gegenstand der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht der Vermögensübergang an sich, sondern die *Bereicherung* des Erben sei. Dieser Vermögenszufluss solle als Einkommen beim Erben steuerlich erfasst werden, weil dadurch die Leistungsfähigkeit des Erben erhöht werde<sup>44</sup>.

Gewisse Lehrmeinungen siedeln hingegen die Erbschafts- und Schenkungssteuer systematisch in der Grenzzone zur indirekten Steuer an, da materiell der durch einen Rechtsübergang ausgelöste Wertzufluss als Besteuerungsgrundlage dient<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 201 f., welche die Erbschaftssteuer als besondere Art der kantonalen Handänderungssteuer bezeichnen; HÖHN/WALDBURGER, Bd. I, 821; GUENG, 143; MONTEIL, 21; KUHN/BRÜLISAUER, Komm. StHG, N 176 zu Art. 24; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 7, N 2 f.

<sup>42</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 205; HÖHN/WALDBURGER, Bd. I, 821.

<sup>43</sup> BEERLI-LOSER, 28; MUSTER, Diss., 54 ff.; RAMSEIER, 12 f.; REICH, Steuerrecht, § 7, N 91; DERS., ASA 62, 577 f.; REIMANN, ZBl 57, 326; RICHNER/FREI, N 112 und 129 f. zu § 1.

<sup>44</sup> RICHNER/FREI, N 130 zu § 1.

<sup>45</sup> BÖCKLI, 323 ff.: Dieser stellt die Erbschafts- und Schenkungssteuer mit einer aperiodischen Subjektvermögenssteuer gleich, weil diese alle Elemente des Stichtages, der Bewertung, der Progression, des Schuldenabzuges und der Freibeträge gemeinsam haben. Vgl. auch HANGARTNER, 70 ff.; TIPKE/LANG, § 8, N 41.

## IV. Die rechtliche Qualifikation im Hinblick auf die Anknüpfung im Doppelbesteuerungsrecht

Die Frage der Zuordnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer war für das Bundesgericht stets Gegenstand von dogmatischen Auseinandersetzungen. Heute geht das Bundesgericht davon aus, dass Zuflüsse aus Erbschaft und Schenkung einen Reinvermögenszugang bewirken, der die steuerliche Leistungsfähigkeit des Empfängers erhöht. Nach der vom Bundesgericht vertretenen Reinvermögenszugangstheorie bildet der Vermögenszuwachs daher grundsätzlich Einkommen.

Die Haltung des Bundesgerichts bezüglich der Frage der Qualifikation von Erbschaften und Schenkungen ist schwankend und uneinheitlich. Diese Uneinheitlichkeit zieht sich durch die ganze Rechtsprechung bis 1976 hindurch. In BGE 40 I 407 f. hatte das höchste Gericht die Erbschaftssteuer als eine beim Vermögensübergang von Todes wegen zu erhebende Abgabe im Sinn einer Bereicherungssteuer bzw. im Sinn einer Spezialeinkommenssteuer qualifiziert. Grundlage der Besteuerung waren die vermögensrechtlichen Folgen. Im Gegensatz dazu hat es im Urteil vom 26. April 1929 i.S. Nordmann und Brunschwig gegen Basel-Stadt<sup>46</sup> und im Urteil vom 28. September 1934 i.S. Erben Sennhauser<sup>47</sup> die Erbschafts- und Schenkungssteuer als eine besondere Form der Handänderungssteuer betrachtet: Das Steuerobjekt sei die Tatsache der erbrechtlichen Sukzession, während der Wert des übergehenden Vermögens die Bemessungsgrundlage darstelle. Im Entscheid vom 21. September 1976 i.S. Syz<sup>48</sup> qualifizierte es hingegen die Schenkungssteuer ihrer Natur nach wiederum als Rechtsverkehrssteuer. Die oben erwähnten Qualifikationen gehen von verschiedenen Standpunkten aus: Der Entscheid von BGE 40 I 407 f. betrachtete die Erbschafts- und Schenkungssteuer als eigentliche Bereicherungssteuer, in den Entscheiden vom 26. April 1929 i.S. Nordmann und Brunschwig gegen Basel-Stadt, vom 28. September 1934 i.S. Erben Sennhauser und vom 21. September 1976 i.S. Syz hingegen als

---

<sup>46</sup> BGE 55 I 82 f.

<sup>47</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, 6.

<sup>48</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, 8.

reine Rechtsverkehrssteuer<sup>49</sup> und qualifizierte diese nicht als Einkommen. Im Urteil BGer, 23. September 2003, 2P.314/2001, E. 4.2, ortete das Bundesgericht die Erbschaftssteuer viel näher zur Einkommenssteuer als zur Vermögenssteuer. In den Urteilen BGer, 29. Juli 2008, 2C\_147/2008 und 2C\_148/2008, wies es die Erbschaftssteuer erneut der indirekten Rechtsverkehrssteuer zu.

Die Zuordnung der Erbschaftssteuer als Rechtsverkehrssteuer ist bei der Nachlasssteuer sachgerecht<sup>50</sup>. Bei der Erbanfallsteuer steht hingegen der durch den Vermögensübergang eingetretene Vermögenszufluss im Zentrum der Besteuerung, während der Übergang selbst eigentlich an Bedeutung verliert<sup>51</sup>. Schon diese Feststellung schliesst eine Behandlung der Erbanfallsteuer als eigentliche Rechtsverkehrssteuer aus<sup>52</sup>. Zudem sprechen die teilweise Berücksichtigung der subjektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Empfängers und die Besteuerung je nach verwandtschaftlicher Nähe zum Erblasser als zusätzliche Elemente gegen eine Klassifizierung als Verkehrssteuer<sup>53</sup>. Unterliegt die Erbschaftssteuer zusätzlich erheblich der Progression, kommt sie der Einkommenssteuer wesentlich näher. Eine ganz widerspruchsfreie Zuordnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu der einen oder anderen Steuerart ist aber nicht möglich<sup>54</sup>. Denn die Besteuerung des Reinvermögenszuflusses in Ermangelung des rechtlichen Aktes der Vererbung oder der Schenkung ist nicht denkbar. Der Reinvermögenszufluss ist mit dem rechtlichen Akt unvermeidlich verknüpft, was dazu führt, dass diese Steuer zum Teil in einer Grauzone angesiedelt wird. Die Betrachtungen über die Rechtsnatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer mögen aus dogmatischer Sicht für das Doppelbesteuerungsrecht relevant sein, denn je nachdem, ob diese als Bereicherungs- oder als Rechtsverkehrssteuer qualifiziert wird, führt dies

---

<sup>49</sup> BEHNISCH/OPEL, ZBJV 145, 547 f.; DIES., StR 2009, 121.

<sup>50</sup> Die erbrechtliche Rechtsnachfolge als Steuerobjekt und der Vermögensanfall beim Erben als Steuerbemessungsgrundlage fallen bei der Verkehrssteuer auseinander (indirekte Steuer).

<sup>51</sup> Die Bereicherung wäre Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage (direkte Steuer).

<sup>52</sup> Würde man ausschliesslich an den steuerpflichtigen Rechtsakt anknüpfen, könnte selbst eine überschuldete Erbschaft steuerlich belastet werden, was unlogisch wäre. Vgl. dazu BEERLI-LOSER, 29; vgl. auch MUSTER, Diss., 50; RAMSEIER, 12.

<sup>53</sup> BÖCKLI, 327; HINDERSMANN/MYSSSEN, N 76.

<sup>54</sup> HINDERSMANN/MYSSSEN, N 82.

im Hinblick auf die Steuerauscheidung zu verschiedenen Rechtsfolgen: Als Bereicherungssteuer würde der Vermögenszufluss dem Wohnsitz des Empfängers zugeteilt, während bei einer Rechtsverkehrssteuer dieser dem Wohnsitz des Erblassers oder des Schenkers zugeteilt würde. Aus praktischer Sicht haben diese Betrachtungen indes nie Bedeutung gewonnen<sup>55</sup>: Denn das Bundesgericht hat von Anfang an, trotz schwankender Position hinsichtlich der Rechtsnatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer, den wirtschaftlichen Vorgang<sup>56</sup> wohl für wichtig erklärt und daraus die notwendigen Rechtsfolgen gezogen. Es hat bereits von Anfang an wirtschaftlich angeknüpft. Massgebender Ausgangspunkt und entscheidendes Kriterium zur Festlegung des Anknüpfungsortes war stets der rechtliche Vorgang, und zwar der erbrechtliche Vorgang oder der Akt der Schenkung<sup>57</sup>. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis war schon immer jener Kanton für die Steuererhebung zuständig, in dem sich der Verkehrsvorgang vollzieht<sup>58</sup>. Und die Anknüpfung an den Verkehrsvorgang ist auch unter dem sachlichen Gesichtspunkt gerechtfertigt.

---

<sup>55</sup> OEHRLI, 43; RICHNER/FREI, N 114 zu § 1.

<sup>56</sup> BGE 55 I 83; 51 I 302 ff.

<sup>57</sup> Bereits der bundesrätliche Entwurf von 1862 sah die Anknüpfung an den Verkehrsvorgang vor, vgl. dazu BOTSCHAFT 1862, 509 f.

<sup>58</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, 8.

### 3. Kapitel

## Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuer

#### I. Unentgeltliche Wertzuflüsse aus Erbschaften und Schenkungen: objektive und subjektive Merkmale

Erbschafts- und Schenkungssteuern gehören auch unter der neuen Bundesverfassung zu den kantonalrechtlichen Kompetenzen<sup>59</sup>. Dies führt zu einer Vielfalt von Steuerordnungen. Obwohl der kantonale Steuergesetzgeber gemäss Art. 6 ZGB bei der Ausgestaltung seiner Steuergesetze nicht an die zivilrechtlichen Regelungen gebunden ist<sup>60</sup>, beziehen sich die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze grundsätzlich auf Vermögensverschiebungen, deren konkrete Ausgestaltung hauptsächlich im Erbschaftssteuerrecht durch das Zivilrecht geregelt ist<sup>61</sup>.

#### 1. Unentgeltliche Wertzuflüsse aus Zuwendungen von Todes wegen

Das Objekt der Erbschaftssteuer ist je nach kantonaler Regelung unterschiedlich definiert<sup>62</sup>. Gewisse Kantone verweisen schlicht auf das Zivilrecht<sup>63</sup>, andere ergänzen oder verdeutlichen das Steuerobjekt unter Bezugnahme auf die zivilrechtlichen Regelungen<sup>64</sup>. Eine letzte Kategorie von Kantonen definiert hingegen das Objekt der Erbschaftssteuer

---

<sup>59</sup> Art. 3 BV.

<sup>60</sup> Vgl. auch BLUMENSTEIN, ZSR 52, 141a und 187a.

<sup>61</sup> BGE 130 I 205 ff. = StE 2004 A 24.35 Nr. 3; K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, III, Nr. 8; HINDERSMANN/MYSSSEN, N 414.

<sup>62</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 34 und 206.

<sup>63</sup> Als Beispiel Art. 111 Abs. 1 VS StG, wonach die Steuer auf "alle kraft Erbrechts anfallenden Zugänge (Art. 457–640 ZGB)" erhoben wird.

<sup>64</sup> Art. 153 Abs. 1 und 2 NW StG; § 3 Abs. 1 und 2 ZH ESchG; Art. 141 TI LT; Art. 4 NE Lsucc.



eigenständig<sup>65</sup>. Trotz der verschiedenen Definitionen des Steuerobjektes knüpfen die meisten kantonalen Gesetze<sup>66</sup> die Erbschaftssteuern an Vermögensverschiebungen an, die Ausdruck des Erbrechts sind: Gegenstand der Erbschaftsteuer können nur *Vermögensübergänge kraft des Erbrechts oder einer Verfügung von Todes wegen (Testament oder Erbvertrag) sein; materiell* erfasst wird der beim Empfänger zugegangene *Wertzufluss*<sup>67</sup>. Wenn auch die Steuer formell durch den Rechtsübergang infolge Todesfalls ausgelöst wird, kann Rechtsobjekt einer Erbschaftsteuer materiell nur derjenige Vermögenszugang sein, welcher sich nach den *erbrechtlichen* Regeln aufgrund von Art. 457 ff. ZGB ergibt<sup>68</sup>. Es spielt keine Rolle, ob der Vermögenserwerb auf gesetzlicher oder gewillkürter Erbfolge<sup>69</sup> beruht, sei es in Form eines Vermächtnisses, eines Erbvertrages oder einer Verfügung von Todes wegen. Einzig massgebend ist der Vermögenserwerb von Todes wegen<sup>70</sup>.

Als zusätzliche unerlässliche Voraussetzung zur *objektiven* Steuerpflicht ist das objektive Merkmal der *Unentgeltlichkeit* erforderlich. Obwohl dieses Element zwar nur in den Definitionen der kantonalen Schenkungssteuergesetzen erwähnt wird, ist es für den zufolge Erbfall übergegangene Vermögenserwerb ebenso eine unentbehrliche Voraussetzung. Die durch Todesfall übergehenden Werte als Vermögensabgang dürfen *nicht* mit einem Zufluss eines geldwerten Vorteils korrelieren, m.a.W. darf *keine* Gegenleistung erfolgen oder ein Anspruch vorliegen. Es muss eine in Geld bewertbare Vermögensvermehrung bzw. eine Bereicherung beim Erwerber eintreten, welche *nicht* aus einem anderen Rechtsgrund zugeflossen ist, sei es ein *gesetzlicher*,

---

<sup>65</sup> Als Beispiele Art. 1 und 7 BE ESchG, wonach die Steuer "auf allen unentgeltlichen Vermögenszugängen" erhoben wird. Vgl. auch § 121 Abs. 1 und 2 BS StG; § 1 LU EStG; § 142 Abs. 1 AG StG.

<sup>66</sup> Ausser die Kantone Solothurn und Graubünden, die eine Nachlasssteuer kennen. Der Nachlass als solcher bildet bei der Nachlasssteuer das Steuerobjekt.

<sup>67</sup> BIERI, 99; MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 20, N 12 ff.; RICHNER/FREI, N 119 zu § 1.

<sup>68</sup> GUENG, 143; RICHNER/FREI, N 1 ff. zu § 3; RAMSEIER, 42 ff.

<sup>69</sup> Anlehnung an das Zivilrecht gilt selbst bei der Nacherbeneinsetzung. Diese zwei aufeinanderfolgenden Erbgänge werden gemäss Zivilrecht geregelt, d.h., der Vorerbe (resp. seine Erben) wird durch die Verfügung des Erblassers verpflichtet, die Erbschaft zu einem späteren Zeitpunkt (meist beim Tod des Vorerben) dem Nacherben auszuliefern. Vor- und Nacherbe sind daher unmittelbare Erben des gleichen Erblassers. Der Nacherbe erwirbt jedoch *zivilrechtlich* direkt vom Erblasser, vgl. BGE 123 I 264 E. 2b.

<sup>70</sup> Vgl. zudem die Beispiele in 3. Kap., III., 22. und 23., 51 ff. und 53 ff.

*statutarischer oder vertraglicher*. So fehlt es auch am Merkmal der Unentgeltlichkeit, wenn die Leistung aus blosser *sittlicher* Pflicht erfolgt. Die Erfüllung einer sittlichen Pflicht stellt zivilrechtlich keine Schenkung<sup>71</sup> dar und wird steuerrechtlich dementsprechend gehandhabt. Per analogiam werden diese Leistungen auch nicht als Zuwendungen von Todes wegen betrachtet<sup>72</sup>. Gegenstand der Zuwendung können nur geldwerte Vermögenswerte sein. Es sind darunter Rechte und tatsächliche Verhältnisse zu verstehen, die Geldwert haben<sup>73</sup>. Ausser Betracht fallen Rechte, welche nicht mit einem Geldwert bemessen werden können<sup>74</sup>, und solche Rechte, die mit der Person des Erblassers verbunden sind, wie höchstpersönliche, unvererbliche oder unübertragbare Rechte des Erblassers<sup>75</sup>.

## **2. Unentgeltliche Wertzuflüsse aus Zuwendungen unter Lebenden**

Als zivilrechtliche Schenkungen gelten *objektiv Zuwendungen unter Lebenden* von Geld, Sachen oder Rechten, wodurch jemand aus seinem Vermögen *einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert* (Art. 239 OR). Da die Kantone in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen nicht an das Zivilrecht gebunden sind, ist es ihnen anheimgestellt, was sie steuerrechtlich unter einer Schenkung verstehen<sup>76</sup>. Die Kantone können aber auch ohne Weiteres den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff übernehmen.

Die Begriffsbestimmungen in den kantonalen Steuergesetzen lassen sich grundsätzlich in drei Gruppen einteilen: Eine Gruppe verweist direkt auf den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff, eine andere Gruppe lehnt sich an

---

<sup>71</sup> Art. 239 Abs. 3 OR.

<sup>72</sup> BÖCKLI, 370; HINDERSMANN/MYSSSEN, N 406 f.; OEHRLI, 72 f.; RICHNER/FREI, N 33 zu § 33.

<sup>73</sup> BÖCKLI, 338; OEHRLI, 71 mit Verweis.

<sup>74</sup> Beispielsweise Ehre, Sachen mit affektivem Wert etc.

<sup>75</sup> Als solche Rechte gelten: Wohnrecht, Vereinsmitgliedschaft, familienrechtliche Ansprüche, Nutzniessungen etc. Sie gehen mit dem Tod des Erblassers unter.

<sup>76</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 206; HINDERSMANN/MYSSSEN, N 616 ff.

den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff an und erweitert<sup>77</sup> oder verdeutlicht ihn<sup>78</sup>. Eine dritte Gruppe definiert ihn eigenständig<sup>79</sup>.

Aus den uneinheitlichen kantonalen Umschreibungen lassen sich zwei Merkmale ableiten, welche allen kantonalen Steuergesetzen gemeinsam sind: die Vermögenszuwendung und die Unentgeltlichkeit. Steuerrechtlich relevant ist eine Zuwendung erst dann, wenn diese einem anderen einen Vermögensvorteil verschafft<sup>80</sup>. Unentbehrliches objektives Begriffsmerkmal ist also nach wie vor neben der Vermögenszuwendung – wie auch beim Vermögenserwerb kraft des Erbrechts oder der Verfügung von Todes wegen – die *Unentgeltlichkeit*. Diese liegt dann vor, wenn die Zuwendung durch *keine* "kausal oder konditional verknüpfte Gegenleistung des Beschenkten"<sup>81</sup>, sondern lediglich aufgrund der "causa donandi" erfolgt. Unentgeltlich ist die Zuwendung auch dann, wenn keine "entsprechende" Gegenleistung erbracht wird<sup>82</sup>. Gegenstand der Schenkungssteuer kann auch eine gemischte Schenkung sein. Diese Unterart der Schenkung liegt dann vor, wenn der Vermögenszuwendung eine Gegenleistung gegenübersteht, die mit der Hauptleistung zwar kausal zusammenhängt, zu ihr aber in einem *offensichtlichen* Missverhältnis steht<sup>83</sup>. Das Missverhältnis zwischen dem Verkehrswert und der Gegenleistung ist deshalb das entscheidende objektive Merkmal. Der die Gegenleistung übersteigende Wert wird dann als Schenkung betrachtet.

Basiert die Zuwendung indes auf einem Rechtsanspruch oder erfolgt sie in Erfüllung einer *gesetzlichen, statutarischen, vertraglichen oder auch nur*

---

<sup>77</sup> Der Kanton Wallis verweist direkt auf die zivilrechtlichen Normen von Art. 239–252 OR; HINDERSMANN/MYSEN, N 622.

<sup>78</sup> OEHRLE, 68; vgl. auch Art. 116a GR StG.

<sup>79</sup> Als Beispiele Art. 8 BE EschG; vgl. auch ASA 62, 440–441; BLUMENSTEIN/LOCHER, 34; HINDERSMANN/MYSEN, N 624.

<sup>80</sup> Es ist gleichgültig, ob der Vermögensvorteil beim Empfänger zu einer Verminderung der Passiven oder einer Vermehrung der Aktiven führt. Vgl. auch RICHNER/FREI, N 18 und 31 zu § 4; HINDERSMANN/MYSEN, N 626 f.

<sup>81</sup> RICHNER/FREI, N 41 zu § 4.

<sup>82</sup> BGE 118 Ia 500.

<sup>83</sup> Die Schenkung ist i.d.R. in einem anderen Vertragstypus enthalten. Offensichtlichkeit des Missverhältnisses ist dann gegeben, wenn beispielsweise zwischen Leistung und Gegenleistung eine Differenz von 25% des Verkehrswertes beträgt. Vgl. dazu StE 1999 B 42.32 Nr. 6; MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 20, N 23; RICHNER/FREI, N 58 zu § 4.

*einer sittlichen* Verpflichtung, liegt keine Unentgeltlichkeit der Leistung und somit keine Schenkung vor<sup>84</sup>. So gelten beispielsweise Zuflüsse, die *ihre causa* in einem Arbeitsverhältnis (z.B. langjähriges Arbeitsverhältnis als Hausangestellte) haben, jedoch erst aufgrund einer letztwilligen Verfügung zugewendet werden, als Einkommen. Die Leistung als nachträgliche Anerkennung für geleistete Dienste beruht von der causa her auf Arbeit. Die Erfassung durch die Erbschaftssteuer wäre in solchen Fällen systemwidrig. Geht indessen das Vermächtnis über den Rahmen einer angemessenen nachträglichen Entlohnung hinaus, ist eine Ausscheidung in einen entgeltlichen (verdienten), der Einkommenssteuerpflicht unterliegenden und in einen unentgeltlichen (unverdienten), der Erbschaftssteuerpflicht unterliegenden Anteil vorzunehmen<sup>85</sup>. Eine annähernd gleichwertige Gegenleistung des Empfängers schliesst den steuerrechtlichen Begriff der Erbschaft bzw. Schenkung aus.

### **3. Das subjektive Steuertatbestandselement als notwendiges Begriffsmerkmal bei der Schenkung**

Auch wenn gewisse kantonale Gesetze ganz einfach auf die zivilrechtliche Gestaltung der Schenkung abstellen oder darauf verweisen, stellt sich dennoch die Frage, ob das Vertragselement des Zivilrechts auch gleich zu übernehmen ist.

Das Abstellen auf das Zivilrecht hat einerseits den Vorteil, dass zur Erfassung des Steuertatbestandes ein schon durchgearbeitetes System von Normen zur Verfügung steht, andererseits den Nachteil, dass der zivilrechtliche Begriff der Schenkung eine Wissens- und Willensübereinstimmung beider Personen über die Unentgeltlichkeit und die Bereicherungswirkung voraussetzt und aus diesem Grund über verschiedene Vorgänge des praktischen Lebens Unklarheiten herrschen, weil sie nicht unter den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff eingeordnet werden können (wie Vorempfang, Erbaufkauf, Errichtung einer Stiftung, unentgeltlicher Vermögenszuwachs zufolge Vollzugs einer Auflage durch

---

<sup>84</sup> RICHNER/FREI, N 69 ff. zu § 4.

<sup>85</sup> Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, I A, Nr. 9; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 17 ff.

den Beschwerten)<sup>86</sup>. Der Grund dieser tendenziellen Enge des zivilrechtlichen Schenkungsbegriffs liegt darin, dass das Zivilrecht primär den Schenker schützen will<sup>87</sup>. Das Steuerrecht hingegen verfolgt eine andere Zielsetzung. Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff soll im umfassenden Sinn als unentgeltliche Zuwendung verstanden werden<sup>88</sup>, wobei auf der subjektiven Seite keine Willensübereinstimmung im Sinn des Zivilrechts verlangt wird, sondern der Bereicherungswille des Zuwendenden<sup>89</sup>. Es genügt, wenn die Zuwendung vom Zuwendungswillen getragen ist. Der Zuwendende soll sich über das Fehlen der Gegenleistung bewusst sein. Fehlt dieses Wissen, liegt keine Schenkung, sondern eine ungerechtfertigte Bereicherung vor<sup>90</sup>. Dieses Erfordernis gilt selbst dann, wenn in den kantonalen Steuerrechten die Zuwendung nur als objektives Merkmal erwähnt wird. Es muss deshalb auf das subjektive Element des Wissens und Wollens bezüglich der Vermögenszuwendung abgestellt werden, weil aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise jede objektive Bereicherung, auch wenn sie nicht gewollt ist, mit der Schenkungssteuer erfasst werden könnte<sup>91</sup>. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis darf nicht auf eine Schenkung geschlossen werden, wenn aufgrund der Umstände der "animus donandi" nicht als erwiesen betrachtet werden kann<sup>92</sup>. Die Schenkungssteuerpflicht würde sonst bei jedem Austauschgeschäft, das für eine Seite einen wirtschaftlichen Vorteil mit sich bringt, eintreten, was mit dem eigentlichen Zweck der Schenkungssteuer nicht zu vereinbaren ist<sup>93</sup>. Damit fordert das Bundesgericht einen einseitigen Zuwendungswillen. Der

---

<sup>86</sup> BÖCKLI, 339; ZUPPINGER/HÖHN, 511; RAMSEIER, 60 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER, 34.

<sup>87</sup> Daraus erklären sich die verschärften Formvorschriften für das Schenkungsversprechen (Art. 243 OR), die beschränkte Verantwortlichkeit (Art. 248 OR) sowie das Rückforderungs- bzw. Widerrufsrecht (Art. 249 ff. OR). Vgl. auch BÖCKLI, 339.

<sup>88</sup> Trotz Nachbildung des zivilrechtlichen Schenkungsbegriffs hat der steuerrechtliche Begriff eine selbständige Begriffsumschreibung und Bedeutung. Vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 7; BÖCKLI, 340; OEHRLI, 71 und 80 f.

<sup>89</sup> ASA 62, 437 ff.; BGE 118 Ia 500; BÖCKLI, 340; KUHN/BRÜLISAUER, Komm. StHG, N 178 zu Art. 24; MUSTER, Diss., 303 ff.; RICHNER/FREI/WEBER/BRÜTSCH, N 7 zu § 24.

<sup>90</sup> Die Prüfung des Vorliegens dieses subjektiven Merkmals dient dazu, die Schenkung von der irrtümlichen Zahlung einer Nichtschuld abzugrenzen.

<sup>91</sup> BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005 = K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 9, insb. E. 3.2.2; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 8; StR 62, 437 ff.

<sup>92</sup> BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005; BGE 118 Ia 501; 98 Ia 260 ff. E. 3; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 8.

<sup>93</sup> BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005; BGE 118 Ia 501; 102 Ia 426 und 98 Ia 263; RICHNER/FREI, N 66 f. zu § 4.

Zuwendungswille ist folglich von den Behörden stets zu untersuchen und glaubhaft zu machen, auch wenn die steuerrechtlich-begriffliche Umschreibung diesen nicht immer ausdrücklich voraussetzt<sup>94</sup>. Die Vermutung für das Vorliegen eines Schenkungswillens genügt, wenn alle anderen Elemente den objektiven Tatbestand der Schenkung erfüllen und die Beziehungen zwischen Schenker und Beschenktem genügend nah sind<sup>95</sup>. Der Beschenkte hat, soweit der Schenkungswille vermutet wird, dessen Fehlen darzutun. Von keiner Bedeutung sind die Motive bzw. "Beweggründe"<sup>96</sup>, weshalb die Schenkung vorgenommen wird. Die häufig anzutreffende kantonale Regelung dient lediglich der Klarstellung und beschlägt die innere Motivation, weshalb eine Schenkung vorgenommen wurde<sup>97</sup>. Sie ist deshalb irrelevant.

## II. Abgrenzung zu den entgeltlichen Wertzuflüssen als Einkommen

### 1. Der steuerrechtliche Einkommensbegriff

Der steuerrechtliche Einkommensbegriff ist nach schweizerischer Doktrin und Rechtsprechung massgeblich geprägt durch die *Reinvermögenszugangstheorie* von SCHANZ<sup>98</sup>. Das Bundesgericht lehnt sich zur Umschreibung des Einkommens an BLUMENSTEINS Formulierung an, welche der Reinvermögenszugangstheorie von SCHANZ folgt<sup>99</sup>. Danach ist das Einkommen definiert als die "Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende

---

<sup>94</sup> Vgl. ASA 62, 442: Das Bundesgericht betrachtet es für willkürlich, wenn die Steuerbehörde allein aufgrund des objektiven Verhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung, ohne Prüfung des Vorliegens eines Zuwendungswillens, eine Schenkung annimmt.

<sup>95</sup> BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005; ASA 62, 437; BGE 118 Ia 502.

<sup>96</sup> Die Beweggründe könnten allenfalls als Indiz herangezogen werden, ob die Zuwendung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgte.

<sup>97</sup> BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005; BGE 118 Ia 502.

<sup>98</sup> REICH, Komm. StHG, N 8 zu Art. 7; vgl. für Deutschland TIPKE/LANG, § 8, N 32.

<sup>99</sup> REICH, Steuerrecht, § 10, N 11; DERS., Komm. StHG, N 8 zu Art. 7.

Wirtschaft verwenden kann" <sup>100</sup>. Nach dieser Theorie stellt sowohl *realisierter* als auch *unrealisierter* Vermögenszuwachs leistungsfähigkeitssteigerndes Einkommen dar (ob die wirtschaftlichen Vorteile von aussen zugeflossen bzw. am Markt erwirtschaftet wurden oder ob sie in der Vermögenssphäre des Pflichtigen entstanden sind, spielt keine Rolle) <sup>101</sup>. Unter diese weitgefasste Formulierung fallen konsequenterweise sämtliche in Geld bewertbaren Vorteile, u.a. auch Vermögensanfälle aus Erbschaften und Schenkungen <sup>102</sup>.

Der schweizerische Steuergesetzgeber ist hingegen von diesem weitgefassten steuerrechtlichen Einkommensbegriff abgewichen. An der durch die Reinvermögenszugangstheorie geprägten Einkommensumschreibung wurde aus verschiedenen Gründen Abstriche gemacht <sup>103</sup>. Der Einkommensbegriff wurde durch das *Zuflussprinzip* ergänzt, wobei das Zuflusselement nicht im *extensiven* Sinn des Blumensteinschen Einkommensbegriffs verstanden werden kann <sup>104</sup>: Die Reinvermögenszugangstheorie wurde entsprechend modifiziert. Erfasst werden gemäss Art. 7 Abs. 1 StHG sämtliche geldwerten Vorteile, die einem Steuerpflichtigen in einer bestimmten Periode von aussen zufließen und die er ohne Vermögenseinbusse für seine privaten Bedürfnisse verwenden kann <sup>105</sup>. Nach dieser modifizierten Begriffsdefinition werden jene Einkünfte als Einkommen für steuerbar erklärt, welche *von aussen* in die

---

<sup>100</sup> BGer, 27.1.2003, 2P.233/2002, E. 3.2; StE 1997 B 72.11. Nr. 5, E. 3a; REICH, Steuerrecht, § 10, N 11; DERS., Komm. StHG, N 10 zu Art. 7; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. II, N 9 ff. zu Vorb. zu §§ 19–32 StG; BLUMENSTEIN/LOCHER, 171: Diese Autoren gehen entgegen der Auffassung von REICH (Komm. StHG, N 12 zu Art. 7) davon aus, dass die Reinvermögenszugangstheorie durch das Markteinkommenskonzept von ROSCHER (vgl. dazu TIPKE/LANG, § 8, N 30 f.) zu ergänzen ist. Danach wird Einkommen durch entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen) am Markt erzielt, d.h., die Vermögenszugänge haben aus der Teilnahme am Marktgeschehen zu resultieren. Nach dieser Theorie bilden Erbschaften und Schenkungen kein Einkommen. HÖHN/WALDBURGER, Bd. I, 369 f., hingegen betrachten die Markteinkommensstheorie nicht für alle Fälle für anwendbar; vgl. auch BGE 114 Ia 227.

<sup>101</sup> REICH, Komm. StHG, N 10 zu Art. 7.

<sup>102</sup> REICH, Komm. StHG, N 9 zu Art. 7; TIPKE/LANG, § 8, N 38.

<sup>103</sup> REICH, Komm. StHG, N 12 und 16 zu Art. 7; BLUMENSTEIN/LOCHER, 171; YERSIN, ASA 55, 472 f.

<sup>104</sup> REICH, Komm. StHG, N 17 zu Art. 7.

<sup>105</sup> REICH, Steuerrecht, § 10, N 20 ff.; DERS., Komm. StHG, N 20 zu Art. 7: Der Blumensteinische Einkommensbegriff erstreckte sich nicht nur auf jeden Zufluss von aussen, sondern auch auf jeden anderen ökonomischen Nettovermögenszugang.

Vermögenssphäre des Pflichtigen *fliessen*<sup>106</sup>. Demnach werden nur solche geldwerten Vorteile steuerlich erfasst, die während einer bestimmten Periode dem Pflichtigen *tatsächlich* zufließen: "Sogenannte *endogene* Vermögenszugänge, d.h. Vermögenszugänge in der Form des Reinvermögenszuwachses oder der selbstgeschaffenen Werte"<sup>107</sup> werden nicht erfasst. Was sich also innerhalb der Vermögenssphäre eines Steuerpflichtigen zuträgt, ist ohne die durch die Realisation hergestellte Aussenbeziehung nicht einkommenswirksam<sup>108</sup>. Ein ökonomischer Nettovermögenszugang kann aber unter diesem Gesichtspunkt nicht immer als *realisierter Zufluss von aussen* betrachtet werden. Er gilt erst dann als realisiert, wenn der Zufluss mit einem geldwerten Vorteil korreliert<sup>109</sup>. Unter den Einkommensbegriff fallen daher alle Einkünfte, welche der Pflichtige durch eigene Leistung oder durch einen gesetzlichen, statutarischen, vertraglichen oder sittlichen Anspruch erhält<sup>110</sup>. Damit unterscheiden sich diese Zuflüsse von jenen Vermögenszuflüssen wie Erbschaften und Schenkungen, welche unentgeltlich erfolgen. Obschon diese Letzteren unzweifelhaft einen Zufluss von aussen darstellen und nach dem steuerrechtlichen Einkommensbegriff als Bestandteil des Einkommens qualifiziert werden können, unterscheiden sie sich von den anderen Leistungen dadurch, dass mit dem Rechtsübergang wohl ein Vermögenszufluss, jedoch kein entsprechender Vermögens- oder Leistungsabgang verbunden ist. Für den betroffenen Einzelnen heisst dies, dass er einen Reinvermögenszugang erfährt, welcher seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ohne sein Zutun entsprechend erhöht.

Der Realisationsbegriff vermag somit die Steuerbarkeit von Einkünften, wie Erbschaften und Schenkungen, die nicht mit einem Vermögens- und Leistungsabgang verbunden sind, nicht plausibel zu erklären<sup>111</sup>. Deshalb scheint der in Art. 7 Abs. 1 StHG zugrunde gelegte Einkommensbegriff nicht geeignet zu sein, Zuflüsse aus Erbschaften und Schenkungen als

---

<sup>106</sup> REICH, Komm. StHG, N 16 zu Art. 7.

<sup>107</sup> REICH, Komm. StHG, N 11 zu Art. 7.

<sup>108</sup> REICH, Komm. StHG, N 19 zu Art. 7.

<sup>109</sup> REICH, Komm. StHG, N 18 zu Art. 7.

<sup>110</sup> ZUPPINGER/HÖHN, 511 ff.

<sup>111</sup> OEHRLI, 36; REICH, Komm. StHG, N 19 zu Art. 7.



Einkommen zu erfassen, obschon sie nach der Reinvermögenszugangstheorie – als Zufluss von aussen – Einkommen bilden. Besteuert wird nicht das erwirtschaftete Einkommen, sondern das zugewendete Einkommen<sup>112</sup>. Demnach werden sie auch gemäss Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG (und Art. 24 lit. a DBG) für einkommenssteuerfrei erklärt.

## **2. Einkommenssteuerfreiheit von Erbschaften und Schenkungen**

Die Steuergesetze von Bund und Kantonen erfassen dem Grundsatz nach das gesamte Einkommen eines Steuerpflichtigen<sup>113</sup>. Damit gilt der Grundsatz der Gesamteinkommensbesteuerung<sup>114</sup>. Aus sozialen, wirtschaftspolitischen oder steuersystematischen Gründen werden aber zahlreiche Einkommensbestandteile nicht unter der allgemeinen Einkommenssteuer erfasst<sup>115</sup>. Sie können entweder steuerfrei gelassen oder mit einer besonderen Steuer erfasst werden. Vom harmonisierungsrechtlichen Einkommensbegriff werden konsequent Wertzuflüsse aus Erbschaft, Vermächtnis und Schenkung ausgeklammert<sup>116</sup>. Sie werden mit einer besonderen Steuer erfasst. Selbst wenn Erbschaften und Schenkungen als Einkommen qualifiziert würden, wäre die Einkommenssteuer nicht geeignet, diese Vermögenszuflüsse zu besteuern<sup>117</sup>. Eine Einbindung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in die Einkommenssteuer würde der unterschiedlichen Teleologie und Wirkung beider Steuerarten nicht angemessen Rechnung tragen<sup>118</sup>. Erbschaften und Schenkungen fallen meist unerwartet – jedenfalls nicht periodisch – an, was von der Einkommenssteuer, so wie sie ausgestaltet ist, nicht berücksichtigt werden kann. Zudem berücksichtigt die Einkommenssteuer

---

<sup>112</sup> TIPKE/LANG, § 8, N 38.

<sup>113</sup> REICH, Komm. StHG, N 22 zu Art. 7.

<sup>114</sup> REICH, Komm. StHG, N 22 zu Art. 7; R. SENN, N 171.

<sup>115</sup> REICH, Komm. StHG, N 22 zu Art. 7.

<sup>116</sup> Eine Freistellung von einer Besteuerung wird aber in weiten Kreisen als stossend und ungerecht empfunden, weil Erbschaften und Schenkungen für den Empfänger leistungsfähigkeitssteigernde Zuflüsse darstellen. Im Kanton Schwyz unterliegen jedoch Erbschaften und Schenkungen keiner Steuer.

<sup>117</sup> OEHRLI, 39.

<sup>118</sup> TIPKE/LANG, § 8, N 38 ff.

weder die Verwandtschaftsnähe noch die Besitzesdauer. Diese Eigenheiten könnten nur durch eine Spezialsteuer erfasst werden. Schon deshalb ist die konsequente Einkommenssteuerfreiheit von Erbschaften und Schenkungen gerechtfertigt.

Die fehlende Einbindung in den Einkommensbegriff findet zudem ihre Begründung darin, dass Kantone seit jeher über die Kompetenz verfügen, Erbschaften und Schenkungen einer Sondersteuer zu unterwerfen. Deshalb können diese Wertzuflüsse, unabhängig von der im Einkommensbegriff zugrunde gelegten Theorie, nicht mit einer Einkommenssteuer erfasst werden, weil dies gegen die Verfassung verstossen würde. Die Einkommenssteuerfreiheit von Erbschaften und Schenkungen führt konsequenterweise dazu, dass Zuflüsse, welche gesetzlich nach Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG und Art. 24 lit. a DBG von der Einkommenssteuer befreit sind, vom Prinzip der *Gesamteinkommensbesteuerung* her von der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu erfassen sind<sup>119</sup>. Diese klare Regelung hat zur Folge, dass der kantonale Gesetzgeber an die Definition der Erbschaften und Schenkungen in den Artikeln, in denen sie von der allgemeinen Einkommenssteuer ausgeschlossen werden, gebunden ist<sup>120</sup>. Wenn auch Erbschafts- und Schenkungssteuern nicht in den Harmonisierungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes fallen, hat das Steuerobjekt von Erbschaft und Schenkung in concreto Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG zu entsprechen. Umgekehrt sollen jene Einkünfte, welche nicht aus Erbschaften und Schenkungen fliessen und (verfassungsrechtlich) ausdrücklich nicht von der Einkommenssteuer befreit sind, mit der Einkommenssteuer erfasst werden<sup>121</sup>. Eine Kumulation dieser beiden Steuerarten ist daher ausgeschlossen.

---

<sup>119</sup> REICH, Komm. StHG, N 22 f. zu Art. 7.

<sup>120</sup> Vgl. auch OEHRLI, 55.

<sup>121</sup> Das Steuerharmonisierungsgesetz (SR 642.14) hat damit eine harmonisierende Wirkung auf Erbschafts- und Schenkungssteuern und führt zur Lückenlosigkeit zwischen Einkommens- und Erbschafts- bzw. Schenkungssteuern.

### III. Qualifikation eines Wertzuflusses als Einkommen oder als Erbschaft bzw. Schenkung im Zusammenhang mit doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen

#### 1. Ausgangslage

Obwohl Erbschafts- und Schenkungssteuern nicht in den Harmonisierungsbereich fallen, ist deren Ausgestaltung durch die Kantone indirekt an die Normen des Steuerharmonisierungsgesetzes gebunden. Die Statuierung von bundesrechtlichen Vorschriften über die Ausgestaltung der direkten Steuern bindet die kantonalen Gesetzgeber, indem lediglich jene Wertzuflüsse als Erbschaften und Schenkungen zu erfassen sind, welche nicht in den steuerharmonisierungsrechtlichen Bereich fallen<sup>122</sup>. Das Steuerharmonisierungsgesetz hat in dieser Hinsicht auf kantonaler Ebene harmonisierend gewirkt.

Auch das Bundesgericht ist an diese Rahmenordnung gebunden. Diese gilt ebenso im interkantonalen Verhältnis<sup>123</sup>. Betrachtet man die bundesgerichtliche Praxis zum Doppelbesteuerungsverbot, sind aber für die Qualifikation eines Wertzuflusses weder die Voraussetzungen der Anknüpfung oder Lokalisierung noch die Vermutung zugunsten der einen oder anderen Steuerart von Bedeutung, sondern allein die Würdigung des zugrunde liegenden Sachverhaltes<sup>124</sup>. Erst nach Würdigung und Lokalisierung der einzelnen Sachverhalte werden die Anknüpfungsmerkmale abgeleitet<sup>125</sup>. Bei der Sachverhaltswürdigung und Qualifikation sind dabei oft wirtschaftliche Erscheinungen von Bedeutung<sup>126</sup>. Weniger häufig sind jene Fälle, in denen die Würdigung des Sachverhaltes nach streng zivilrechtlichen Kriterien erfolgte.

---

<sup>122</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 15 ff.

<sup>123</sup> Vgl. dazu BGE 130 I 205 ff. = StE 2004 A 24.35 Nr. 3; K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, III, Nr. 8.

<sup>124</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 19; BGer, 29.8.2006, 2P. 296/2005, E. 2 und 3 = RDAF 2006 II, 501.

<sup>125</sup> So auch BÖCKLI, 366 f.; STUDER, ASA 38, 85 ff.

<sup>126</sup> ZUPPINGER/HÖHN, 497.

Das Bundesgericht beschränkt sich darauf, die einzelnen Steuerobjekte zu untersuchen und sie entweder als Einkommen oder als Erbschaft bzw. Schenkung zu definieren. Einkommens-, Erbschafts- und Schenkungssteuern stehen gleichwertig nebeneinander. Das Bundesgericht stützt sich dabei auf das Unterscheidungskriterium Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit als unentbehrliche objektive Rechtsmerkmale<sup>127</sup>: *Entgeltliche* Wertzuflüsse gelten als Einkommen, während *unentgeltliche* Wertzuflüsse in der Regel als Vermögenszugänge zufolge Todes oder unter Lebenden qualifiziert werden<sup>128</sup>. Der Abgrenzung des Steuergegenstandes ist damit aber noch nicht Genüge getan. So können Wertzuflüsse im steuerrechtlichen Sinn äusserlich als "unentgeltlich" wirken, ohne dass von Unentgeltlichkeit die Rede ist. Unentgeltlich ist ein Wertzufluss erst dann, wenn er mit Zuwendungswille<sup>129</sup>, aber ohne Gegenleistung erfolgt. So betrachtet das Steuerharmonisierungsgesetz freiwillig erbrachte Leistungen, die auf einem Arbeitsverhältnis beruhen, nicht als unentgeltliche, sondern als entgeltliche Zuwendungen und unterstellt diese daher der Einkommenssteuer<sup>130</sup>. Der Begriff des Einkommens aus einer Tätigkeit ist gemäss Bundesgericht weit auszulegen<sup>131</sup>. Diese Zahlungen verlieren den Charakter der Entgeltlichkeit aber erst dann, wenn sie ein Mass annehmen, welches nicht mehr in einem objektiven angemessenen Verhältnis zur geleisteten Arbeit steht, sondern aus subjektiven Gründen geleistet werden<sup>132</sup>. Wenn also zwischen der Leistung und der Tätigkeit nicht mehr ein derart enger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, kann nicht mehr von Einkommen aus der

---

<sup>127</sup> Wobei auch hier Ausnahmen bestehen, wie bei den Versicherungen, wo mehr die wirtschaftliche als die zivilrechtliche Betrachtungsweise vorherrscht; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 19.

<sup>128</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 15.

<sup>129</sup> Der Zuwendungswille fehlt, wenn die als Schenkung bezeichnete Vermögenshingabe durch die in Erfüllung einer Rechtspflicht erfolgte, siehe BGer, 22.4.2005, 2A.668/2004, E. 3, mit Hinweisen und BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005, E. 3.2.2 = RDAF 2006 II, 501. Der Erlass einer Geschäftsschuld (Forderungsverzicht) wurde nicht als Schenkung, sondern als Einkommen qualifiziert, da der Gläubiger (hier die Mutter) sich eine Gesundung (Gegenleistung) des Unternehmens erhoffte, vgl. StE 2009 B 28 Nr. 8 = RDAF 2009 II, 555; BEHNISH/OPEL, ZBJV 146, 451 f.

<sup>130</sup> REICH, Komm. StHG, N 36 zu Art. 7; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 17.

<sup>131</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 17.

<sup>132</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 17; OEHRLI, 157 mit Verweisen.

Tätigkeit selbst, sondern nur noch von einer unentgeltlichen Zuwendung gesprochen werden<sup>133</sup>.

Das Bundesgericht stützt sich dabei für die Abgrenzungsfrage prinzipiell streng auf die *causa*. Somit sind Leistungen eindeutig *nicht unentgeltlich*, wenn sie auf einem *gesetzlichen, statutarischen, vertraglichen*<sup>134</sup> oder *sittlichen*<sup>135</sup> Schuldverhältnis basieren. Beruhen die Leistungen auf einem dieser Rechtsverhältnisse, sind sie als entgeltlich zu qualifizieren<sup>136</sup>.

## **2. Einige konkrete Beispiele aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung**

### **21. Versicherungsleistungen**

#### **211. Die gebundene Vorsorge der 2. Säule und der Säule 3a als Einkommen**

Vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die berufliche Vorsorge und des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden hatte das Bundesgericht 1973 im Entscheid BGE 99 Ia 232 Kapitalleistungen, welche vom Arbeitgeber oder von einer Personalfürsorgestiftung beim Tod des versicherten Arbeitnehmers an dessen Hinterbliebenen ausgerichtet wurden, als Einkommen qualifiziert<sup>137</sup>. Unter Würdigung des Sachverhaltes und unter Berücksichtigung der Lehre und Praxis zu Art. 21 Abs. 1 WStB betrachtete das Bundesgericht

---

<sup>133</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 17; ASA 48, 139.

<sup>134</sup> BGE 107 Ia 107 ff. E. 2c = ASA 51, 308, in Bezug auf den Lohnanspruch aus Dienstverhältnis, dessen Erfüllung erst über ein "Vermächtnis" erfolgt. So auch BÖCKLI, 365.

<sup>135</sup> Lidlohnzahlungen gemäss Art. 334<sup>bis</sup> und 603 Abs. 2 ZGB, die beim Tod des Erblassers geltend gemacht werden, unterliegen nicht der Erbschaftssteuer, da es sich dabei um familienrechtliche Lohnansprüche analog zu Art. 320 ff. OR handelt. Vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 16; vgl. auch hinten, 14. Kap., IV., 1., 353.

<sup>136</sup> Das Gleiche gilt für Schuldvermächtnisse, bei denen der Erblasser dem Gläubiger den Betrag seiner Forderung vermacht. Die *causa* liegt im Schuldverhältnis. Vgl. auch eine als "Schenkung" bezeichnete Vermögenshingabe, welche aber in Erfüllung einer Rechtspflicht erfolgte, in K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 19; BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005, E. 3.2.2 = RDAF 2006 II, 501.

<sup>137</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, III, Nr. 4; BGE 99 Ia 234 = Steuerpr. BE 1973, 123 = Pra 62 Nr. 140 = ASA 43, 473 = StR 1974, 538.

Leistungen wie Alterskapitalien und Todesfallentschädigungen<sup>138</sup> sowie Leistungen aus Personalfürsorge und Personalversicherungen als Ersatzeinkommen oder fortgesetztes Dienst Einkommen, weil diese mit einem früheren Arbeitsverhältnis im Zusammenhang standen und die Leistungen vom Arbeitnehmer *selbst* erbracht wurden. Causa bildet hier Arbeit, der Zufluss somit Arbeitseinkommen und nicht unentgeltliche Zuwendung. Massgebend für die Qualifikation dieses Wertzuflusses als Einkommen war für das Bundesgericht ausserdem, dass solche Kapitalzahlungen nicht in die Erbmasse fallen, sondern direkt den Erben ausbezahlt werden. Der Umstand, dass diese Kapitalleistungen erst beim Tod des Arbeitnehmers ausgerichtet werden, fand keine Berücksichtigung. Weil die Versicherungsleistungen somit nicht in die Erbmasse fallen, sondern den Begünstigten (Erben) direkt zukommen, orientierte sich das Bundesgericht (auch) hinsichtlich des örtlichen Anknüpfungspunktes an der Einkommenssteuer<sup>139</sup>. Nach dem Entscheid BGE 99 Ia 232 hat sich das rechtliche Verständnis der steuerrechtlichen Behandlung dieser Art Leistungen gewandelt<sup>140</sup>.

Seit 1985 ist die Vorsorge gesetzlich geregelt. Diese wird grundsätzlich in Zusammenhang mit dem Einkommenserwerb gebildet. Die Beiträge an diese Vorsorgeformen können steuerlich vom Einkommen abgezogen werden und die Versicherungsleistungen sind dementsprechend bei der Auszahlung als Einkommen steuerbar<sup>141</sup>. Der Vorsorgecharakter solcher Leistungen steht im Vordergrund. Inzwischen ist auch das Steuerharmonisierungsrecht in Kraft getreten. Seit Einführung dieses Gesetzes dürfen die Kantone nicht mehr wahlweise Vorsorge- und Versicherungsleistungen mit der Einkommens- oder Erbschaftssteuer besteuern<sup>142</sup>.

---

<sup>138</sup> Diese Lösung will eine Harmonisierung sowohl auf Bundesebene als auch auf interkantonaler Ebene erreichen.

<sup>139</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, III, Nr. 4. Diese Überlegungen beruhen auf einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

<sup>140</sup> BEHNISCH, ASA 74, 106.

<sup>141</sup> BGE 135 II 183 ff. E. 3.1; vgl. auch hinten, 13. Kap., IV., 34., 292 ff.

<sup>142</sup> Vgl. aber Kanton Waadt. Eine solche Regelung hätte im interkantonalen Verhältnis keine Geltung. Vgl. zudem FN 149 und hinten, 13. Kap., IV., 3., 290 ff.

Obwohl sich das Verständnis und die Ausgestaltung der Vorsorge seit BGE 99 Ia 232 geändert haben, bestätigte das Bundesgericht seine Praxis in BGE 130 I 205 ff.<sup>143</sup>. Im letzten Entscheid hatte es ausserdem Gelegenheit, erstmals eingehend die kollisionsrechtliche Zuteilung von Versicherungsleistungen im Dreisäulensystem (von Säule 1 bis 3a einerseits und Säule 3b andererseits) zu beurteilen. Der Sachverhalt betraf zwölf verschiedene Lebensversicherungspolice, deren Begünstigte die drei Kinder des Erblassers waren. Zwar hat sich der Sachverhalt im Jahr 1996 verwirklicht, er wurde aber nach den entsprechenden harmonisierungsrechtlichen Gesetzesnormen behandelt<sup>144</sup>. Das Bundesgericht erklärte vorweg, dass für die Frage, ob eine Versicherungsleistung der Einkommenssteuer oder der Erbschaftssteuer unterliegt, zunächst unabhängig von einer allfälligen Begünstigungsklausel zu beurteilen ist<sup>145</sup>. Vorsorge- und Versicherungsleistungen dürfen deshalb nicht mehr alternativ mit der Einkommens- oder Erbschaftssteuer erfasst werden, sondern lediglich mit der Einkommenssteuer. Zentral für das Bundesgericht ist, dass diese Leistungen einzig und allein nach DBG und StHG qualifiziert werden müssen<sup>146</sup>. Die interkantonale Zuteilungsnorm soll sich nach der in der Bundesgesetzgebung über die direkten Steuern getroffenen Regelung (Steuerharmonisierungs- und Bundessteuergesetz) ausrichten<sup>147</sup>, damit eine einheitliche und kohärente Regelung geschaffen wird. Das Ziel ist eine vertikale Steuerharmonisierung zwischen Bund und Kantonen<sup>148</sup>. Die Kantone werden dadurch in ihrem gesetzgeberischen Spielraum eingeschränkt. Die Frage einer Kumulation von Einkommens-

---

<sup>143</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, III, Nr. 8; BGE 130 I 205 ff. E. 9.3 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3; RICHNER, ASA 74, 597 ff.

<sup>144</sup> BEHNISCH, ASA 74, 105 f.

<sup>145</sup> BGE 130 I 205 ff. E. 6–7.6.6 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3. Aufgrund der harmonisierten Vorschriften sind verschiedene früher ergangene Entscheide überholt. Das Bundesgericht hebt dies ausdrücklich in seinem Entscheid hervor. Nicht StHG-konform sind die auf dem Waadtländer-Modell fussenden Entscheide, die sich für die 2.Säule und die Säule 3a durchgesetzt haben. Als Beispiel dafür StR 2004, 346 ff.

<sup>146</sup> Vgl. BGE 131 I 409 ff.; 130 I 205 ff. E. 9.5 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 20; StE 2012 B 26.44 Nr. 10.

<sup>147</sup> BGE 130 I 205 ff. E. 9.2 mit Verweisen = StE 2004 A 24.35 Nr. 3.

<sup>148</sup> BGE 130 I 205 ff. E. 9.4 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3; bestätigt in BGE 131 I 409 ff. E. 3 und StE 2012 B 26.44 Nr. 10, E. 5.2.

und Erbschaftssteuern von Kapitalleistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge wurde jedoch in BGE 130 I 205 ff. offengelassen<sup>149</sup>.

Gleiches Schicksal teilen, so nach Ansicht des Bundesgerichts, auch die Leistungen aus der gebundenen Vorsorge<sup>150</sup>, welche eigentlich als Ergänzung der beruflichen Vorsorge oder gar als deren Ersatz geschaffen wurden<sup>151</sup>. Für die Bildung einer solchen Vorsorge ist vorausgesetzt, dass der Vorsorgenehmer (selbständig oder unselbständig) erwerbstätig ist. Da die Beiträge an die gebundene Vorsorge nur von Erwerbstätigen geleistet werden dürfen, werden solche Leistungen gesetzlich, auch im Fall, dass diese nicht direkt dem Vorsorgenehmer, sondern nach dessen Tod an dritte Begünstigte ausgerichtet werden, als Einkommen behandelt<sup>152</sup>. Die Begünstigten haben zivilrechtlich ein direktes Forderungsrecht gegen den Versicherer oder die Bank. Die Leistungen fallen somit nicht in den Nachlass.

Unter den Leistungen aus der gebundenen Vorsorge fallen gemäss Art. 82 BVG das gebundene Banksparen bei einer Bankstiftung und die gebundene Vorsorgeversicherung bei Versicherungseinrichtungen<sup>153</sup>. In qualitativer Hinsicht sind Versicherungsleistungen als Alters-, Invaliditäts- oder Todesfallleistungen möglich<sup>154</sup>. Sowohl beim gebundenen Banksparen als auch bei der Vorsorgeversicherung ist der Vorsorgegedanke zentral. Der Vermögensbildungsaspekt solcher Sparverträge ist jedoch nicht zu verachten. Diese Formen von Vermögensbildung geniessen immer mehr an Beliebtheit und sind deshalb sehr attraktiv geworden. Die Leistungen der

---

<sup>149</sup> Der Kanton Waadt besteuert Kapitalleistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im internen Recht kumulativ zur Hälfte mit der Erbschaftssteuer und mit der Einkommenssteuer. Von der Erbschaftssteuer befreit sind lediglich der begünstigte Ehegatte oder das Kind des Erblassers, für dessen Unterhalt dieser in massgebender Weise zu sorgen hatte (Art. 25 Abs. 2 LMSD und BGer, 20.2.2006, 2P.293/2005, E. 2.5); im interkantonalen Verhältnis darf eine solche Norm nicht zur Anwendung kommen. Vgl. BGer, 20.2.2006, 2P.293/2005 = StR 61, 350 = StE 2006 A 24.35 Nr. 5.

<sup>150</sup> BGE 130 I 205 ff. E. 7.5 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3.

<sup>151</sup> Vgl. Art. 82 BVG; gestützt auf Art. 82 Abs. 2 BVG hat der Bundesrat am 13.11.1985 die BVV 3 erlassen. Vgl. auch MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 228 ff.

<sup>152</sup> In Art. 2 Abs. 1 BVV 3 werden eine ganze Reihe von Personen aufgelistet, die nach dem Ableben des Vorsorgenehmers in Frage kommen könnten. Der Vorsorgenehmer kann auch mehrere Personen als anspruchsberechtigt bezeichnen, wobei zwingend vorgeschrieben ist, dass der Erstbegünstigte stets der überlebende Ehegatte bzw. der eingetragene Partner sein muss.

<sup>153</sup> Vgl. Art. 1 Abs. 2 BVV 3 für Versicherungen; Art. 1 Abs. 3 BVV 3 für das gebundene Banksparen.

<sup>154</sup> Art. 1 Abs. 2 BVV 3; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 242.



Bankstiftung erfolgen in Kapitalform, während bei der Versicherung auch Rentenleistungen möglich sind. Das BVG schreibt als Grundsatz die volle Besteuerung beider Leistungsarten als Einkommen vor. Die Kantone haben diesen Grundsatz übernommen. Die Renten werden stets unter Berücksichtigung des übrigen Einkommens nach Art. 22 Abs. 1 und 2 DBG/Art. 7 Abs. 1 StHG besteuert. Die meisten Kantone und der Bund besteuern indessen Kapitalabfindungen mit einer separaten Jahressteuer und privilegiert nach Art. 38 Abs. 2 DBG. Art. 11 Abs. 3 StHG schreibt die Erhebung einer vollen Jahressteuer vor<sup>155</sup>.

Die Begünstigtenordnung von Art. 2 Abs. 1 BVV 3 ist sehr weit gefasst, es können vom überlebenden Ehegatten/eingetragenen Partner bis zu den übrigen (gesetzlichen und eingesetzten) Erben alle begünstigt werden. Ausserdem weicht die Begünstigtenordnung in Art. 2 Abs. 1 lit. b BVV 3 vom zivilrechtlichen Erbrecht ab. Nach Art. 2 Abs. 1 lit. b BVV 3 kommen die übrigen Begünstigten nur dann zum Zug<sup>156</sup>, wenn der Vorsorgenehmer keinen überlebenden Ehegatten/eingetragenen Partner, noch direkte Nachkommen oder massgeblich unterhaltene Personen hinterlässt<sup>157</sup>. Es steht dem Vorsorgenehmer zudem kein Recht zu, die Reihenfolge zu ändern, die Ansprüche näher zu bezeichnen oder einzelne dieser Begünstigten auszuschliessen<sup>158</sup>. Einerseits ist es verständlich, dass die BVV-Regelung vom zivilrechtlichen Erbrecht abweicht und der überlebende Ehegatte/eingetragene Partner in dieser Hinsicht bevorzugt wird. Denn der Vorsorgegedanke ist hier zentral. Andererseits ist zu bezweifeln, ob der im Gesetz verfolgte Vorsorgegedanke durch eine so weit gefasste Begünstigtenordnung noch gerechtfertigt ist bzw. ob der Rahmen nicht überdehnt wurde. Wenn volljährige, nicht mehr in Ausbildung stehende erwerbsfähige Nachkommen begünstigt werden, so ist der Einwand erlaubt, ob noch von Vorsorge gesprochen werden kann. Mit anderen Worten stellt sich die Frage, in welchem Umfang eine solche Begünstigtenordnung schutzwürdig ist, d.h. bis zu welchem Parentelgrad

---

<sup>155</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 243; BGE 130 I 205 ff. E. 7.5 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3.

<sup>156</sup> Anschliessend an den überlebenden Ehegatten/eingetragenen Partner folgen die direkten Nachkommen sowie Personen, für deren Unterhalt der Verstorbene in massgeblicher Weise gesorgt hat.

<sup>157</sup> Vgl. KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 206.

<sup>158</sup> Nur im Rahmen von Art. 2 Abs. 3 BVV 3; KOLLER, ZBJV 131, 104.

noch von Vorsorge gesprochen werden kann und wie weit der Vorsorgegedanke das Erbrecht verdrängen darf. Es besteht deshalb die Gefahr, dass die Begünstigtenordnung der BVV 3 materiell mit den Bestimmungen des Erbrechts in Konflikt gerät<sup>159</sup>.

Wird die Zurückdrängung des Erbrechts bei der 2. Säule bei Tod des Versicherten als legitim und sachlich richtig betrachtet<sup>160</sup>, weil die Vorsorge für die Hinterbliebenen im Vordergrund stehen soll, besteht dieses Bedürfnis bei der Säule 3a nicht<sup>161</sup>. Die Bundesratsverordnung BVV 3 darf nicht höheres (auch wenn älteres) Recht, wie das Erbrecht, in Frage stellen und verbindliche Normen ohne haltbare und sachliche Gründe verdrängen<sup>162</sup>. Es besteht auch kein sachlicher Grund für eine Gleichstellung solcher Leistungen mit jenen der Vorsorge aus der 2. Säule. Der Vorsorgegedanke wird also in Art. 2 Abs. 1 lit. b BVV 3 nicht konsequent durchgeführt. Diese Inkonsequenz kommt noch verschärfter zum Ausdruck, wenn die Begünstigtenordnung von BVV 3 es zulässt, die "übrigen Erben" als Begünstigte vorzusehen<sup>163</sup>. Der Kreis der Begünstigten wird unbegrenzt ausgedehnt und gerät mit den Normen des Erbrechts in Konflikt. Je entfernter verwandt der Begünstigte vom Versicherungsnehmer ist, je stärker schwindet das Bedürfnis nach Vorsorge. Erklärt<sup>164</sup> beispielsweise der Vorsorgennehmer der Bank oder der Versicherung, dass sein Kapital im Todesfall einem Freund, der an sich keinerlei Unterstützung braucht, zukommen soll, so ist schwer zu begründen, dass der Vorsorgeaspekt eigentlich noch Hauptmotiv eines solchen Entscheids ist. Diese Tatsachen stellen die Legitimität der Begünstigtenordnung nach Art. 2 Abs. 1 lit. b BVV 3 in Frage, soweit sie vom gesetzlichen Erbrecht abweichen<sup>165</sup>.

---

<sup>159</sup> KOLLER, ZBJV 131, 105.

<sup>160</sup> Leistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge unterliegen nicht dem Erbrecht.

<sup>161</sup> KOLLER, ZBJV 131, 111.

<sup>162</sup> KOLLER, ZBJV 131, 111.

<sup>163</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 235.

<sup>164</sup> Bei den Versicherungen gelten die Bestimmungen von Art. 76 ff. VVG, während beim Banksparen die Regeln von Art. 112 OR zum Zuge kommen. Vgl. zudem hinten, 13. Kap., IV., 4., 295 ff.

<sup>165</sup> KOLLER, ZBJV 131, 112.

Die BVG-Regelung und ihre Ausführungsnormen in BVV 3 dürfen den Vorsorgenehmer nicht dazu verleiten, unter dem Vorwand des Vorsorgemotivs einen aussenstehenden Dritten zu begünstigen und ihm eine unentgeltliche Zuwendung zukommen zu lassen<sup>166</sup>. So wird die wahre causa – der Wille, eine unentgeltliche Zuwendung zu machen – durch die gesetzlich geregelte "Vorsorge" überdeckt. Eine solche Verfügung stellt eine unentgeltliche Zuwendung an Dritte dar, es kann nicht von Einkommen gesprochen werden. Da beim Banksparen und bei den Vorsorgeversicherungen der Vermögensbildungsaspekt zentral ist und nicht jeder Begünstigter als vorsorgebedürftig betrachtet werden kann, ist es legitim, solche Leistungen als Verfügung von Todes wegen zu betrachten und mit der Erbschaftssteuer zu belasten. Eine Einkommenssteuer ist sachlich nicht vertretbar. Ausserdem haben Begünstigungsklauseln den materiellen und formellen Anforderungen des Erbrechts zu genügen und bei der Bestimmung der Leistungssumme dürfen keine Pflichtteile verletzt werden<sup>167</sup>. Der Gesetzgeber bzw. hier der Bundesrat sollte sich darüber Gedanken machen, ob an dieser weit gefassten Begünstigtenordnung im Rahmen der gebundenen Vorsorge überhaupt noch festzuhalten ist.

## **212.     Vorsorgeleistungen der Säule 3b als Einkommen**

Lebensversicherungen gehören der Vorsorge der Säule 3b an, d.h. der freien Vorsorge, mit der die kollektiven Massnahmen der anderen beiden Säulen entsprechend den persönlichen Bedürfnissen ergänzt werden<sup>168</sup>. Bei dieser Art von Versicherungen wird das Alterskapital in Form von

---

<sup>166</sup> Vgl. dazu ausführlich KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 209: Seiner Meinung nach stellen die Begünstigungsklauseln mit Bankstiftungen Verfügungen von Todes wegen dar, die die Formvorschriften des Erbrechts beachten müssten. Dies gilt jedoch nicht bei Begünstigungsklauseln in Vorsorgeversicherungen, wo das VVG gilt. Meines Erachtens bestehen keine sachlichen Gründe für eine solche Differenzierung. Sowohl beim Banksparen als auch bei den Vorsorgeversicherungen können grössere Summe angespart werden. Bei beiden bestehen dieselben Abzugsmöglichkeiten. Es müssen die Formvorschriften des Erbrechts beachtet werden. In beiden Fällen hat der Begünstigte ein direktes Forderungsrecht gegenüber dem Vorsorgeträger. Siehe zudem MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 228 ff., insb. 235.

<sup>167</sup> Zulässig wäre dann die Herabsetzungsklage nach Art. 522 ff. ZGB.

<sup>168</sup> BGE 130 I 205 ff. E. 6.3 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3.

Kapitalleistung oder von lebenslänglichen Renten ausbezahlt<sup>169</sup>. Die Lebensversicherungen können in nichtrückkaufsfähige und rückkaufsfähige Versicherungen unterteilt werden<sup>170</sup>.

Während die Prämien der 2. Säule und der Säule 3a vollständig bis zum gesetzlich möglichen Maximalbetrag als Abzüge geltend gemacht werden dürfen, sind die Einlagen, Prämien und Beiträge der nicht gebundenen Vorsorge Säule 3b nur bis zu einem bestimmten begrenzten Betrag abziehbar<sup>171</sup>.

In BGE 130 I 205 E. 7.6.2 hat das Bundesgericht für Leistungen aus der Säule 3b den *allgemeinen* Grundsatz hervorgehoben, dass alle einmaligen oder wiederkehrenden Zahlungen bei Tod sowie für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile nach Art. 23 lit. b in Verbindung mit Art. 38 DBG als Einkommen steuerbar sind. Die Abgrenzung der steuerbaren einmaligen Zahlungen bei Tod einerseits von den steuerfreien Leistungen infolge Erbschaft andererseits ist deshalb näher zu erörtern. Eng damit verknüpft ist die Frage, wann diese Versicherungsleistungen der Einkommenssteuer und wann der Erbschaftssteuer unterliegen. In StE 2012 B 26.44. Nr. 10, E. 5.2, ist das Bundesgericht diesen Fragen nachgegangen. Es beschäftigte sich mit verschiedenen Kapitalleistungen im Todesfall aus nicht rückkaufsfähigen reinen Risikoversicherungen und ordnete diese dem Einkommen zu. In casu ging es darum, dass den in der Schweiz lebenden Eltern eines bei den Attentaten vom 11. September 2001 auf das World Trade Center in New York verstorbenen Sohnes verschiedene Versicherungsleistungen zugeflossen sind. Im spezifischen Fall handelte es sich um mehrere Kapitalleistungen aus *reinen Risikoversicherungen*, wie Todesfallleistungen für "economic loss" (von der amerikanischen Versicherungsgesellschaft Life Insurance UNUM und vom amerikanischen Staat aus dem gesondert errichteten "September 11th victim compensation fund of 2001", VCF gennant) und für "non economic loss" (vom VCF) sowie um Leistungen aus einer temporären

---

<sup>169</sup> BEHNISCH, ASA 74, 98.

<sup>170</sup> Vgl. BGE 130 I 205 ff. E. 7.6.5 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3.

<sup>171</sup> BGE 131 I 409 ff. E. 5.3; 130 I 205 ff. E. 7.6.1 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3. Das weitere Festhalten (über den 1.1.2001 hinaus) am sog. Waadtländer Modell durch den Kanton Waadt in Bezug auf die Leibrentenversicherung ist gemäss Ansicht des Bundesgerichts bundesrechtswidrig, vgl. dazu BGE 131 I 409 ff. E. 5.4.2.

Todesfallversicherung (Diners Club-Flugunfallversicherung)<sup>172</sup>. Alle diese Versicherungsleistungen wurden nach Eintritt des versicherten Ereignisses, dem Tod des Sohnes, ausbezahlt. Die eine Leistung, von der VCF als "economic loss" bezeichnet, bestand in einer Ausgleichung eines Vermögensschadens, welcher im Wesentlichen im Verlust des künftigen Erwerbseinkommens des Opfers bestand. Bei der Leistung der UNUM ging es um eine Versicherung, die vom Arbeitgeber des Opfers abgeschlossen wurde, um den unfallbedingten Tod oder den Verlust von Körperteilen abzudecken. Die von der UNUM Versicherungsgesellschaft ausbezahlte Leistung erfolgte anlässlich des unfallbedingten Tods. Ebenso als reine Risikoversicherung ist die Leistung von der Diners Club-Flugunfallversicherung zu betrachten. Hingegen als steuerfrei betrachtete das Bundesgericht die "non economic loss" Leistung der VCF, welche als Kompensation eines seelischen Übells zu verstehen ist. Nach Ansicht des Bundesgerichts hatten diese Leistungen ein gemeinsames Merkmal: Es lag kein Sparvorgang vor, sie stammen nicht aus dem Vermögen des Erblassers. Der Erblasser hatte keinen festen Anspruch auf die Leistungen. Vielmehr entstanden diese Ansprüche erst mit seinem Tod. Der mangelnde Sparvorgang bzw. die fehlende Rückzahlungskomponente waren das entscheidende Abgrenzungsmerkmal. Die beschriebenen Leistungen unterscheiden sich vom Vermögensanfall infolge Erbschaft, wo ein Sparvorgang vorliegt. Das Bundesgericht begründete seinen Entscheid unter Berücksichtigung von BGE 88 I 116 E. 3b, der noch zur Zeit, als das BdBSt in Kraft war, ergangen ist. Nach seiner Ansicht gelte diese Praxis nach wie vor auch unter dem harmonisierten Steuerrecht und es bestehe kein Grund, davon abzuweichen. Diese Leistungen, mit Ausnahme der "non economic loss" der VCF, die als steuerfreie Leistung gilt, stellen Einkommen dar, unabhängig davon, ob die Versicherung mit oder ohne Begünstigungsklausel ausgestattet ist<sup>173</sup>. Allfällige Begünstigungsklauseln haben somit keinen Einfluss auf die Zuweisung einer Versicherungsleistung zur Einkommens- oder Erbschaftssteuer<sup>174</sup>. Auch wenn nach kantonalem Recht solche Leistungen zivilrechtlich in den

---

<sup>172</sup> StE 2012 B 26.44 Nr. 10, E. 5.2 und 5.3.

<sup>173</sup> StE 2012 B 26.44 Nr. 10, E. 5.3.

<sup>174</sup> StE 2012 B 26.44 Nr. 10, E. 5.2; BGE 131 I 409 E. 5.5.1; 130 I 205 ff. E. 9.5 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3; 88 I 116 E. 3a in fine.

Nachlass fallen (weil eine Begünstigung fehlt), dürfen sie doppelbesteuerungsrechtlich nicht mit der Erbschaftssteuer belastet werden. Leistungen aus *reinen Risikoversicherungen*, wie Erlebensfallversicherungen ohne Prämienrückgewähr und temporäre Lebensversicherungen, sind deshalb stets als Einkommen zu behandeln<sup>175</sup>.

### **213. Vorsorgeleistungen der Säule 3b als Vermögensanfall aus Erbschaft**

Wie oben gezeigt wurde<sup>176</sup>, sind nicht alle Versicherungsleistungen, die infolge Tod ausgerichtet werden, von der Einkommenssteuer befreit. Nur jene, welche aus dem Vermögen des Erblassers stammen, dürfen nicht mit Einkommenssteuer belastet werden<sup>177</sup>. Die Gründe für die Befreiung von der Einkommenssteuer der in Art. 24 DBG genannten Objekte sind vielfältig: Wahrung des kantonalen Steuersubstrates für Erbschafts- und Schenkungssteuern, sozialpolitische Anliegen bei den Unterstützungsleistungen oder ausserfiskalische Ziele, wie die Förderung des Versicherungssparens zwecks Entlastung staatlicher Fürsorgeleistungen<sup>178</sup>. Die Befreiung der rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen von der Einkommenssteuer soll also einen besonderen Anreiz zur Förderung der privaten Vorsorge schaffen<sup>179</sup>.

Gemäss Bundesgericht in StE 2012 B 26.44. Nr. 10, E. 5.2, muss der Vermögensanfall aus Erbschaft nach Art. 24 lit. a DBG deshalb restriktiv ausgelegt werden<sup>180</sup>. Als Vermögensanfall aus Erbschaft ist nur jene Versicherungsleistung zu betrachten, die bei Eintritt des versicherten Ereignisses als Kapital ausbezahlt wird, welches auf einem Sparvorgang beruht. Die ausbezahlte Leistung beinhaltet nebst Zins auch eine Rückzahlungskomponente und stammt damit aus dem Vermögen des

---

<sup>175</sup> StE 2012 B 26.44 Nr. 10, E. 5.3; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 21; BIERI, 105.

<sup>176</sup> Vgl. vorne, 3. Kap., III., 212., 33 ff.

<sup>177</sup> Vgl. aber die differenzierte Behandlung von Prämienrückgewähr und Rückkauf von Rentenversicherungen, hinten, 3. Kap., III., 214., 37 ff.

<sup>178</sup> BEHNISCH, ASA 74, 105 mit Verweisen.

<sup>179</sup> BGE 130 I 205 ff. E. 7.6.2; vgl. auch Art. 111 Abs. 4 BV.

<sup>180</sup> StE 2012 B 26.44 Nr. 10, E. 5.2.

Erblässers<sup>181</sup>. Nach dem geltenden gesetzlichen Besteuerungsmodus sind *rückkaufsfähige*<sup>182</sup> Kapitalversicherungen somit von der Einkommenssteuer befreit und dürfen von den Kantonen mit der Erbschaftssteuer erfasst werden. Diese Privilegierung des Gesetzgebers soll aber nicht unterlaufen werden, indem eine als Ganze rückkaufsfähige Versicherungspolice in rückkaufsfähige und nicht rückkaufsfähige Einzelteile zerlegt und dann entsprechend besteuert wird<sup>183</sup>. Vorbehalten bleibt die Prüfung einer Steuerumgehung<sup>184</sup>.

## **214. Steuerrechtliche Behandlung von Rückkauf und Prämienrückgewähr von privaten Lebensversicherungen**

### **2141. Einführung**

Rückkauf und Prämienrückgewähr bei Tod der versicherten Person von Rentenversicherungen werden den rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen nicht gleichgestellt<sup>185</sup>. Die steuerliche Behandlung von Prämienrückgewähr bei Tod und Rückkauf von Lebensversicherungen ist nach wie vor in Lehre und Praxis umstritten. Da es ausserdem an einer klaren gesetzlichen Regelung fehlt, gibt es verschiedene Lösungsvorschläge: Die ESTV vertrat 1998 die Meinung, dass Rückkaufsleistungen von Rentenversicherungen zu 100% getrennt von den übrigen Einkünften als Einkommen zu besteuern seien, ungeachtet davon, ob der Rückkauf während der Aufschubs- oder der Rentenlaufzeit wahrgenommen werde<sup>186</sup>. Der Vorstand der SSK äusserte sich am 27. Oktober 2009 und passte seine Empfehlungen an die Ansicht des

---

<sup>181</sup> StE 2012 B 26.44 Nr. 10, E. 5.2 mit Verweis auf BGE 131 I 409 E. 5.5; 88 I 116 E. 3b; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 330.

<sup>182</sup> Vgl. MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 304; BEHNISCH, ASA 74, 99; REICH, Steuerrecht, § 13, N 111. Unter die rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen fallen insbesondere gemischte Versicherungen aus Erlebensfall- und Todesfallversicherungen, lebenslängliche Todesfallversicherungen und Erlebensfallversicherungen mit Prämienrückgewähr.

<sup>183</sup> BGE 130 I 205 ff. E. 7.6.5 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3.

<sup>184</sup> BGE 130 I 205 ff. E. 7.6.5 = StE 2004 A 24.35 Nr. 3; StE 2004 A 12 Nr. 12; BGer, 18.5.1993, 2A.361/1991 (i.S. Skandia Leben AG), E. 8e = ASA 62, 705; Vgl. auch BEHNISCH, ASA 74, 108.

<sup>185</sup> Vgl. hinten, 3. Kap., III., 2146., 48 ff.

<sup>186</sup> Vgl. auch MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 337.

Bundesgerichts an<sup>187</sup>. Wenn der Vertrag mehr als 5 Jahre dauerte, sei es gerechtfertigt, die Rückkaufs-/Rückgewährssumme im Todesfall pauschal mit 40% nach Art. 22 Abs. 3 DBG mit einer Jahressteuer zum Vorsorgetarif nach Art. 38 DBG zu besteuern. BEHNISCH und MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG gehen bei Rückkauf/Prämienrückgewähr von Rentenversicherungen von einer vollumfänglichen Steuerbefreiung aus<sup>188</sup>.

## 2142. Die Praxis

Im Entscheid vom 4. Mai 1999 i.S. R.M.<sup>189</sup> hat das Bundesgericht die Besteuerung der Prämienrückgewähr in Form einer Kapitalleistung aus einem Leibrentenvertrag der Säule 3b, dessen Renten für Vorsorgezwecke für den Versicherungsnehmer bestimmt waren und dessen Prämien im Kanton Waadt nach seinem Steuersystem voll abgezogen werden konnten, vollständig als Einkommen betrachtet<sup>190</sup>. Es war ein Spezialfall, der heute nicht mehr unter die steuerharmonisierungsrechtlichen Normen subsumiert werden kann. Dabei war es nicht massgeblich, dass die Prämienrückgewähr als Kapitalleistung nach dem Tod des Versicherungsnehmers versicherungsvertraglich an die Erben zurückbezahlt wurde. Mangels Rüge hat das Bundesgericht die Frage, ob eine gleichzeitig am Wohnsitz der Erblasserin auf dem Rückkaufswert erhobene Erbschaftssteuer mit Art. 46 BV 1874 vereinbar sei, offengelassen<sup>191</sup>.

---

<sup>187</sup> Praxishinweise der SSK-Arbeitsgruppe "Besteuerung von Kapitalleistungen aus Leibrentenversicherungen (Säule 3b)", online abrufbar auf: <http://www.steuerkonferenz.ch>; vgl. zudem BGer, 16.02.2009, 2C\_255/2008 = BGE 135 II 195 = ASA 79, 364 = StE 2009 B 26.13 Nr. 25; BGer, 16.02.2009, 2C\_180/2008 = BGE 135 II 183 = StE 2009 B 26.44 Nr. 9 = StR 2009, 476; BGE 131 I 409 ff. E. 4.2.

<sup>188</sup> Vgl. auch BEHNISCH, ASA 74, 111 f.

<sup>189</sup> Vgl. BGer, 4.5.1999, 2P.194/1998, E. 4c = StR 54, 740 ff. = RDAF 1999 II, 475; StE 1999 A 24.33 Nr. 1.

<sup>190</sup> Dies gilt selbst dann, wenn ein Dritter für die Prämien des Versicherungsnehmers aufkommt; vgl. auch MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 344.

<sup>191</sup> Vgl. BGer, 4.5.1999, 2P.194/1998, E. 4c = RDAF 1999 II, 475 = StR 54, 740 ff. Der Verweis auf Autoren, die solche Leistungen als Einkommen betrachten, auch wenn diese Kapitalleistungen zufolge Todes anderen Personen (hier den Erben) als dem Versicherungsnehmer zukommen, zeigt, dass sich das Bundesgericht bei Vorliegen einer substantiierten Rüge in Bezug auf die Rückgewährleistung für die Einkommenssteuer entschieden und die Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer als sachwidrig betrachtet hätte. Eine Kumulation wäre verfassungswidrig gewesen. Der Vorsorgecharakter stand im Vordergrund. Die Renten wurden von der Versicherungsnehmerin selber finanziert und voll abgezogen.



In BGE 130 I 205 ff. wurden ebenso keine Abgrenzungen zwischen rückkaufsfähiger Rentenversicherung und Kapitalversicherung vorgenommen. Erst anschliessend, in BGE 131 I 409 ff., wurde erstmals die Problematik der Behandlung von Prämienrückgewährleistungen von *Leibrentenversicherungen* an die Erben im Todesfall differenzierter angegangen. Dabei hat das Bundesgericht festgestellt, dass die Praxis in den Kantonen nicht einheitlich ist und die Lehrmeinungen verschieden sind<sup>192</sup>. Die doppelte Besteuerung, zuerst als Erbschaftssteuer und danach als Einkommenssteuer, bezeichnete das Bundesgericht nun als verfassungswidrig. Es stellte fest, dass die Rückgewährleistung bei Leibrenten<sup>193</sup> eine Kapitalrückzahlungskomponente habe<sup>194</sup>, lehnte aber eine weitergehende bzw. gänzliche Befreiung analog zum Rückkauf von Kapitalversicherungen von der Einkommenssteuer ab<sup>195</sup>. Die vorgesehene Steuerfreiheit stelle eine Ausnahme vom Grundsatz der Erfassung aller Einkünfte mit der Einkommenssteuer dar, dürfe nur für bestimmte Versicherungsarten, die einen besonderen Anreiz für den Sparer darstellen, gelten<sup>196</sup> und sei hier in diesem Fall nicht anwendbar. Es entschied deshalb, es sei naheliegend, diese Rückzahlungssumme analog zu den Leibrenten nach Art. 22 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 2 StHG zu behandeln; beim Tod des Versicherten soll der ausbezahlte Rückgewährbetrag demnach zu 40% mit der Einkommenssteuer belastet werden und der restliche Teil der Rückgewährsumme, bei welcher es sich nach der *pauschalierenden* Sichtweise um Rückzahlung des vom Verstorbenen als Einlage geleisteten und noch nicht aufgebrauchten Kapitals handelt, als Vermögensanfall aus Erbschaft betrachtet und damit dem Nachlass zugeordnet werden,

---

<sup>192</sup> BGE 131 I 409 ff. E. 4.2; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 345.

<sup>193</sup> Leibrenten sind periodisch wiederkehrende, i.d.R. gleich bleibende und auf das Leben einer oder mehrerer Personen abstellende Leistungen, vgl. dazu BGE 131 I 409 ff. E. 5.2 mit Verweisen.

<sup>194</sup> BGE 131 I 409 ff. E. 5.5.5.

<sup>195</sup> BGE 131 I 409 ff. E. 5.5.6; Bis zum BGer, 10.8.1998, 2A.40/1998 (= StE 1999 B 28 Nr. 6 = RDAF 1998 II, 462, E. 4c), wurde der Rückkauf einer Rentenversicherung als steuerfreier Vermögensanfall gemäss Art. 21<sup>bis</sup> Abs. 3 Satz 1 BdBSt qualifiziert.

<sup>196</sup> BGE 131 I 409 ff. E. 5.5.6 f. So auch der Vorstand der SSK und ein Teil der Doktrin. Wohl hat das Bundesgericht für Zeitrentenverträge entschieden, dass die Kapitalrückzahlungsquote einkommenssteuerfrei bleibe, der Vermögensertrag jedoch nach Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG besteuert werden müsse. Diese unterschiedliche Behandlung rechtfertige sich, da Zeitrenten keine Rentenversicherungen oder Leibrenten seien, weil es sich wohl um periodisch wiederkehrende, aber zeitlich nicht auf das Leben einer Person abstellende Leistungen handle. Vgl. zudem MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 361.

ungeachtet dessen, ob im Versicherungsvertrag eine Begünstigungsklausel vorgesehen war<sup>197</sup>. Obwohl sich der Sachverhalt im Jahr 2000 abspielte, bestand für das Bundesgericht unter dem Blickwinkel des Doppelbesteuerungsverbot's kein Anlass, diesen noch unter dem alten Recht zu entscheiden<sup>198</sup>. Für eine praktikable Lösung und um der Allgemeingültigkeit willen entschied es nach dem 2001 geltenden Recht und stellte damit eine allgemeingültige Kollisionsregel auf: 40% der Prämienrückgewähr werden deshalb als Einkommen dem Wohnsitz der (des) Leistungsempfänger(s), die restlichen 60% der Rückgewährsumme als Erbschaft dem letzten Wohnsitz des Erblassers zur entsprechenden Besteuerung zugewiesen<sup>199</sup>.

In BGE 135 II 183 ff. und 135 II 195 ff. hatte das Bundesgericht die Frage des Rückkaufs zu beurteilen. Es lockerte seine strikte Praxis und gab seine Ansicht von BGE 131 I 409 ff. teilweise auf. Das Bundesgericht bemerkte, dass die pauschale Besteuerung von 40% bei Rückkauf der Leibrentenversicherung *vor* Ablauf von fünf Jahren nach Vertragsabschluss zu hoch sei, denn die Ertragskomponente falle deutlich unter die 40%-Quote. Es könne lediglich die Zinskomponente gemäss Art. 20 Abs. 1 Ingress DBG i.V.m. Art. 16 Abs. 1 DBG besteuert werden<sup>200</sup>, soweit die Versicherung nicht der Vorsorge diene; Art. 22 Abs. 3 DBG sei im besonderen Fall nicht anwendbar, da es bei dieser kurzen Vertragsdauer am Vorsorgecharakter fehle<sup>201</sup>. Erfolgt der Rückkauf hingegen nach Ablauf von fünf Jahren, wird von der Rückkaufssumme immer noch ein Anteil von 40% besteuert, auch wenn die Zinskomponente deutlich tiefer liegt<sup>202</sup>.

---

<sup>197</sup> BGE 131 I 409 ff. E. 6.1 und 6.2; vgl. aber für Leibrenten mit Einmalprämie, BGE 135 II 138 und 135 II 195; REICH, Steuerrecht, § 13, N 111 ff.

<sup>198</sup> BGE 131 I 409 ff. E. 6.3.

<sup>199</sup> Siehe auch die weitere Rechtsprechung in BEHNISCH/OPEL, ZBJV 146, 463 ff. und ZBJV 145, 516 ff.; RICHNER, ASA 79, 743; MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 20, N 22; BGE 135 II 183 = StE 2009 B 26.44 Nr. 9 = StR 2009, 476; BGE 135 II 195 = ASA 79, 364 = StE 2009 B 26.13 Nr. 25.

<sup>200</sup> RICHNER, ASA 79, 743; REICH, Steuerrecht, § 13, N 112.

<sup>201</sup> BGE 135 II 138 ff. E. 5.3 und 5.4; RICHNER, ASA 79, 743 f.

<sup>202</sup> RICHNER, ASA 79, 744.

## 2143. Die zivilrechtliche Vorfrage des Rückkaufs und Prämienrückgewähr

Die Frage der Rückkaufsfähigkeit ist in Art. 90 Abs. 2 VVG klar geregelt. Rückkauf ist die vorzeitige Auflösung eines Lebensversicherungsvertrages, welcher unter gewissen Voraussetzungen zu einem Anspruch am Deckungskapital in der Höhe des Rückkaufswertes führt<sup>203</sup>. Das Rückkaufsrecht ist somit ein Gestaltungsrecht. Auch ein frühzeitiges Ableben bei der Erlebensfallversicherung mit Prämienrückgewähr führt zur Auflösung des Vertrages. Die bis anhin bezahlten Prämien, ohne Zins, aber mit Abzug von etlichen Verwaltungskosten, werden vor dem vereinbarten Zeitpunkt zurückerstattet<sup>204</sup>. Die beiden Auflösungsgründe basieren auf einem unterschiedlichen Ursprung. Aus rein ökonomischer Sicht führen aber beide Auflösungsgründe zur Rückzahlung der bis anhin einbezahlten Einlagen bzw. Prämien.

Eine rechtliche Unterscheidung, ob es sich um eine Renten- oder Kapitalversicherung handelt, ist im VVG nicht zu finden. Rückkaufsfähig sind demnach sowohl Renten- als auch Kapitalversicherungen. Zudem kann die Leistungsform auch noch im Lauf des Vertrages umgewandelt werden, d.h., jede Rentenversicherung kann in eine Kapitalversicherung sowie umgekehrt jede Kapitalversicherung in eine Rentenversicherung umgewandelt werden<sup>205</sup>. Jede Kapital- oder Rentenversicherung, in welcher Form sie auch abgeschlossen worden ist, kann somit umgewandelt und danach auch zurückgekauft werden; ob eine Rentenversicherung während der Aufschubzeit oder Rentenlaufzeit zurückgekauft wird, spielt zivilrechtlich keine Rolle. Eine Differenzierung für eine unterschiedliche Behandlung ist nicht ersichtlich.

Entscheidet der Versicherte, nicht mehr am Vertrag festzuhalten, und übt er sein Rücktrittsrecht aus, hat der Versicherer die Pflicht, das angesammelte Kapital zurückzubezahlen. Zivilrechtlich werden die

---

<sup>203</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 303.

<sup>204</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 361; MAURER, 436.

<sup>205</sup> BEHNISCH, ASA 74, 115.

Leistungen fällig<sup>206</sup>, sobald der Versicherer die Rücktrittserklärung erhält<sup>207</sup>. Die Leistungen werden bei Prämienrückgewähr bei Tod zu dem Zeitpunkt fällig, wo der Versicherer vom Tod des Versicherten Kenntnis erhält. Die Leistungspflicht des Versicherers entsteht bei Fälligkeit. Vom diesem Zeitpunkt an ist der Versicherer sowohl bei Rückkauf als auch bei Prämienrückgewähr bei Tod von seinem Langleberisiko befreit und hat die notwendigen Berechnungen vorzunehmen, um den Rückkaufswert zu eruieren.

Das Bundesgericht äussert sich dahin, dass es für die Unterscheidung zwischen Kapital- oder Rentenversicherung nicht auf die effektive Auszahlungsart ankommen könne. Abzustellen sei vielmehr darauf, ob eine Renten- oder eine Kapitalversicherung abgeschlossen worden sei<sup>208</sup>. Massgebend sei der Vertragswille beim *Abschluss* des Versicherungsvertrages<sup>209</sup>. Diese isolierte streng zivilrechtlich formale Betrachtungsweise missachtet, dass mit dem Rückkauf der Versicherte eben einen anderen Vertragswillen bekundet als den ursprünglich bestehenden beim Vertragsabschluss. Eine derart einschränkende Betrachtung des Bundesgerichts ist daher zwangsläufig lückenhaft. Der Wille des Versicherten geht dahin, nicht mehr am ursprünglichen Vertrag der Rentenversicherung festzuhalten. Wenn das Bundesgericht am zivilrechtlich ursprünglichen Vertrag zwecks Anknüpfung der Steuerfolgen festhält, verkennt es eben gerade auch die zivilrechtliche Lage. Diese wird durch die Ausübung des Rückkaufsrechts verändert, denn es wird dadurch die Beendigung des Vertrages verursacht. Auch bei der Prämienrückgewähr bei Tod wird vom Versicherten am Anfang bestimmt, dass er im Fall seines frühzeitigen Ablebens eben gerade am zivilrechtlich

---

<sup>206</sup> Nach BGer, 20.10.2009, 2C\_245/2009, E. 4.3 = StR 65, 471 = ZStP 19, 153 = StE 2010 A 21.2 Nr. 26 ist der Zeitpunkt der Fälligkeit in Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG einkommenssteuerrechtlich relevant. Ein Einkommen gilt dann als zugeflossen und damit erzielt, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann.

<sup>207</sup> ROELLI/KELLER, 377 f.

<sup>208</sup> BGer, 16.2.2009, 2C\_255/2008, E. 5.1 mit Verweisen.

<sup>209</sup> Verfehlt ist auch, wenn ein Teil der Lehre davon ausgeht, dass einfach auf den Wortlaut des Vertrages abgestellt werden soll; siehe dazu AGNER/JUNG/STEINMANN, N 5 zu Art. 22 DBG; vgl. aber BEHNISCH, ASA 74, 116 mit Verweisen.

ursprünglichen Vertrag nicht festhalten und deshalb die bis dahin einbezahlten Prämien zurück möchte<sup>210</sup>.

#### 2144. Besteht eine Lücke im Gesetz?

Die Besteuerung von Rentenversicherungen ist dem gesetzlichen Wortlaut nach nicht ausdrücklich geregelt. Gemäss Ansicht des Bundesgerichts beziehen sich weder Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG noch Art. 24 lit. b DBG auf Rentenversicherungen, sondern lediglich auf rückkaufsfähige Kapitalversicherungen<sup>211</sup>. Nach dem klaren Wortlaut von Art. 7 Abs. 4 lit. d StHG geniessen Rentenversicherungen auch keine Einkommenssteuerfreiheit wie rückkaufsfähige Kapitalversicherungen<sup>212</sup>. Rentenversicherungen werden gegenüber den Kapitalleistungen aus rückkaufsfähiger Kapitalversicherung somit ungleich behandelt, obschon der Vorsorgegedanke sowohl bei der einen als auch bei der anderen Erfüllungsform vollständig anerkannt werden muss, soweit die Voraussetzungen der Vorsorge<sup>213</sup> erfüllt sind.

Rentenleistungen aus Lebensversicherung können auch nicht mit den einmaligen oder wiederkehrenden Zahlungen nach Art. 23 lit. b DBG verglichen werden<sup>214</sup>. Diese Norm gilt lediglich für Risikoversicherungen. Art. 22 Abs. 1 DBG erstreckt sich auch nicht auf die Einkünfte aus freier Selbstvorsorge (Säule 3b), sondern lediglich auf Leistungen, die auf der Dreisäulenkonzeption beruhen und bei denen die Abzugsfähigkeit der Einlagen vollständig zugelassen wird<sup>215</sup>. Aufgrund dieser Rechtslage gibt es keine Norm, unter die die Besteuerung von Renten eigentlich subsumiert werden kann. Art. 22 Abs. 3 DBG wird nach Meinung des Bundesgerichts als einzige mögliche anwendbare Regelung vermutet, wonach die Besteuerung von Rentenversicherungen gleich wie Leibrenten nach Art. 516 ff. OR und Einkünfte aus Verpfändung unter diese Norm

---

<sup>210</sup> BEHNISCH, ASA 74, 112; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 345, FN 242.

<sup>211</sup> BGer, 16.2.2009, 2C\_255/2008, E. 4.1; NOËL, 66.

<sup>212</sup> Analog zu den privaten Kapitalgewinnen in Art. 16 Abs. 3 DBG; BEHNISCH, ASA 74, 114; NOËL, 66.

<sup>213</sup> Zum Begriff der Vorsorge vgl. MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 304. Der 6. Abschnitt des DBG trägt den Titel *Einkünfte aus Vorsorge*.

<sup>214</sup> RICHNER, ASA 79, 743.

<sup>215</sup> BGE 135 II 195 ff. E. 6.3.

subsumiert werden können. Soweit aber Art. 22 Abs. 3 DBG keine Besteuerung für Rentenversicherungen vorsieht, ist auch die Frage des Rückkaufs und der Prämienrückgewähr nicht gesetzlich geregelt. Trotzdem subsumiert das Bundesgericht per analogiam den Rückkauf oder die Prämienrückgewähr von rückkaufsfähigen Rentenversicherungen unter Leibrenten und sieht es deshalb für korrekt an, die Rückzahlung von Einlagen und Prämien pauschal zu belasten, indem das ausbezahlte, aus Einlagen und Prämien stammende Kapital mit 40% als Einkommenskomponente belastet wird und der restliche Teil von 60% als Rückzahlungskomponente einkommenssteuerfrei bleiben soll<sup>216</sup>. Ob tatsächlich der Rückkauf und die Prämienrückgewähr unter keiner Steuernorm subsumiert werden können, ist als nächster Schritt zu untersuchen, was eigentlich als Steuerobjekt beim Rückkauf und bei der Prämienrückgewähr verstanden wird.

#### 2145. Steuerobjekt beim Rückkauf und bei der Prämienrückgewähr

Was Steuerobjekt beim Rückkauf und bei der Prämienrückgewähr ist, wurde bis heute nicht klar definiert. Sowohl in der Praxis als auch in der Lehre ist diese Frage umstritten. BEHNISCH hat sich mit dieser Frage in seinem Aufsatz<sup>217</sup> minutiös auseinandergesetzt.

Rentenversicherungen dienen dazu, während eines gewissen Zeitraumes oder lebenslänglich (bei Leibrenten) ein gesichertes Einkommen zu gewährleisten, wodurch das finanzielle Risiko der Langlebigkeit im vertraglich definierten Umfang auf den Versicherer übertragen wird<sup>218</sup>. In der Ansparphase einer klassischen Rentenversicherung wird aus versicherungstechnischer Sicht das Kapital, das für die zukünftigen Renten benützt wird, durch Prämien und Zinserträge, welche dem Versicherungsvertrag zugewiesen werden, geäufnet<sup>219</sup>. Dasselbe gilt, wenn statt einer Rente ein Kapital während einer Periode oder einmalig ausbezahlt wird. Je tiefer das Zinsniveau und je kürzer die Aufschiebzeit, desto tiefer die

---

<sup>216</sup> Vgl. BGE 135 II 195 E. 5.2.

<sup>217</sup> Publiziert in ASA 74, 97 ff.

<sup>218</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 332.

<sup>219</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 350.

angesammelten Zinserträge und das Kapital. Die Zinserträge unterliegen während der Aufschubzeit bis zum Fälligkeitsmoment nicht der Einkommenssteuer, die Einlagen dürfen auch nicht vom Einkommen abgezogen werden<sup>220</sup>. Der Berechtigte hat zudem während dieser Zeitspanne lediglich eine Anwartschaft<sup>221</sup>. Beim Erleben der jeweiligen Rentenfälligkeit wird die geschuldete Rentenleistung periodisch ausbezahlt; der Versicherer hat das Langleberisiko zu tragen, d.h., der Versicherte hat Anspruch, die Rente bis zu seinem Lebensende zu erhalten<sup>222</sup>. Die Leistungen bestehen aus einer Rückzahlungskomponente der einbezahlten Prämien (das Stammrecht) und einem Ertragsanteil, welcher aus den erwirtschafteten Zinsen stammt<sup>223</sup>. Dem Versicherten fließen regelmässig und periodisch Leistungen zu. Die Renten werden daher nach Art. 22 Abs. 3 DBG als Einkommen besteuert. Die Festsetzung<sup>224</sup> der pauschalen Quote von 40% beruht auf Erfahrungswerten und ist hier nicht Gegenstand der Untersuchung.

Bei Rückkauf/Prämienrückgewähr ändert sich die rechtliche Situation. In beiden Fällen wird auf die Erfüllung des Vertrages verzichtet und der Versicherte verlangt das bis anhin angesammelte Kapital zurück. BEHNISCH geht davon aus, dass es steuerrechtlich einzig auf den *Erfüllungszeitpunkt* ankomme<sup>225</sup>. Aber entgegen seiner Ansicht<sup>226</sup> braucht es hier keinen Rückgriff auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, um eine der ratio entsprechende Besteuerung herbeizuführen. Denn das

---

<sup>220</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 350.

<sup>221</sup> BEHNISCH, ASA 74, 115; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 350.

<sup>222</sup> BEHNISCH, ASA 74, 116. Nach AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, N 4a zu Art. 22 DBG, besteht mit Recht der Unterschied zwischen einer Renten- und einer Kapitalversicherung darin, dass bei der Rentenversicherung die Übertragung des Risikos bis zum Tod des Versicherten dem Versicherer angelastet wird. Bei der Kapitalversicherung erlischt hingegen die Leistungspflicht im Zeitpunkt der Auszahlung des nach Versicherungsvertrag geschuldeten Kapitals.

<sup>223</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 351. Nach AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, N 4a zu Art. 22 DBG, besteht zusätzlich eine steuerbare Komponente aus Risikoversicherung.

<sup>224</sup> Da die Prämien im Ergebnis nicht abzugsfähig sind, die Rückzahlung des einbezahlten Kapitals als Vermögensumschichtung im Rahmen der Reinvermögenszugangstheorie steuerfrei sein sollte, und um dem aleatorischen Element der Lebenslänglichkeit der Rente Rechnung zu tragen, setzte der Gesetzgeber die steuerbare Quote auf 40% fest. Vgl. dazu auch BEHNISCH, ASA 74, 104; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 337 ff.

<sup>225</sup> BEHNISCH, ASA 74, 116; Anders hingegen AGNER/JUNG/STEINMANN, N 5 zu Art. 22 DBG.

<sup>226</sup> BEHNISCH, ASA 74, 116.

Steuerrecht kann hier nicht von der zivilrechtlichen Rechtslage absehen, das Zivilrecht deckt sich nämlich vollständig mit dem Steuerrecht, es besteht Kongruenz. Meines Erachtens soll als *Erfüllungszeitpunkt* der Zeitpunkt der Fälligkeit gelten, d.h., steuerrechtlich relevant ist der Moment, von dem an der Versicherte einen festen Anspruch auf Ausbezahlung des Kapitals hat<sup>227</sup>. Insofern geht das Bundesgericht zivilrechtlich und steuerrechtlich von einer Fehlannahme aus, wenn es auf den Abschluss des Vertrages abstellt und die ursprünglich<sup>228</sup> zivilrechtliche Bezeichnung als massgebend erklärt (eine Rentenversicherung bleibt eine Rentenversicherung, auch wenn sie nachträglich in Kapitalform ausbezahlt wird)<sup>229</sup>. Hätte das Bundesgericht den privatrechtlichen Hintergrund umfassend analysiert, hätte es die wirtschaftlichen Auswirkungen des Privatrechtsverkehrs steuerrechtlich zuverlässig feststellen können.

Das Gesetz selbst stellt auf den Erfüllungszeitpunkt der Auszahlung bei Rückkauf von rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämien ab: Die Norm von Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG spricht nämlich von *ausbezahlten* Erträgen und stellt nicht auf den ursprünglich abgeschlossenen Vertrag ab. Werden keine Erträge ausbezahlt, sind *faktisch* auch keine nach Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG zu besteuern.

Nachdem am ursprünglichen Vertrag nicht mehr festgehalten wird, werden keine Renten ausbezahlt, sondern das einbezahlte Kapital zurückbezahlt. Diese Rechtslage kann nicht mit jener verglichen werden, wonach der ursprüngliche Vertrag weiterläuft und die Renten periodisch ausbezahlt und steuerrechtlich nach Art. 22 Abs. 3 DBG erfasst werden. Wird das Rückkaufs- bzw. Prämienrückgewährsrecht ausgeübt, erlischt von diesem Zeitpunkt an, das Risiko des Versicherers und damit die Leistungspflicht, gleich wie bei Auszahlung des nach Versicherungsvertrag geschuldeten Kapitals. Ob der Rückkauf/die Prämienrückgewähr während des Aufschubs oder bereits während der Rentenlaufzeit geschieht, spielt keine

---

<sup>227</sup> Im Ergebnis läuft es wirtschaftlich auf das Gleiche hinaus, ob auf die Fälligkeit oder auf die Auszahlung abgestellt wird. Wenn diese Momente aber von den verschiedenen Kantonen rechtlich unterschiedlich normiert sind, kann dies zu Konflikten führen (beispielsweise bei einem Wohnsitzwechsel von einem Kanton zum anderen).

<sup>228</sup> BGE 135 II 138 ff. E. 4.1 mit Verweis auf BGer, 10.8.1998, 2A.40/1998, E. 4c/11 = StE 1999 B 28 Nr. 6 = RDAF 1998 II, 462; Anderer Ansicht BEHNISCH, ASA 74, 116 mit Bezug auf BGE 107 Ib 315 E. 3b.

<sup>229</sup> BEHNISCH, ASA 74, 115; vgl. auch RICHNER, ASA 79, 743.



Rolle. Die beiden Tatbestände müssen gleich behandelt werden<sup>230</sup>. In der Aufschubzeit wird der Rückkaufswert aufgrund der Zusammenrechnung der einbezahlten Prämien und Einlagen ohne Zinsen und Überschüsse bestimmt, während bei der Rentenlaufzeit der Rückkaufswert als die Differenz der Summe der Prämien oder der Einlage minus bereits geleisteten Renten berechnet wird. Im letzten Fall wurden die ausbezahlten Renten bereits mit der pauschalen Einkommenssteuer erfasst<sup>231</sup>. Zudem konnten die Einlagen/Prämien nur in beschränktem Ausmass oder gar nicht abgezogen werden, was dazu führt, dass sie bereits einmal durch die Einkommenssteuer besteuert wurden. So ist BEHNISCH<sup>232</sup> zuzustimmen, dass mit der Rückzahlung kein Reinvermögenszufluss von aussen realisiert wird. Es fliessen keine Einkünfte in das Vermögen des Pflichtigen/der Erben ein, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch nicht entsprechend erhöht. Das Kapital stammt aus dem Vermögen des Versicherten. Mit der Auszahlung wird es wieder in dessen Vermögen einverleibt, es liegt eine Kapitalumschichtung vor. Die Kapitalrückzahlung muss nach Massgabe von Art. 22 Abs. 4 DBG als einkommenssteuerfrei betrachtet werden<sup>233</sup>. Demzufolge darf die einkommenssteuerfreie Kapitalzahlung den rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen nach Art. 24 lit. b DBG gleichgestellt werden. Sollten dennoch Zinsen effektiv anfallen, könnten diese in der Schlussabrechnung auf individueller Ebene problemlos und schnell berechnet und mit Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG als Zinsen aus Guthaben separat besteuert werden<sup>234</sup>.

Würde man auf den ursprünglichen Vertrag abstellen, ist selbst unter Annahme einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine pauschalierte Besteuerung von 40% des Ertragsanteils sowohl beim Rückkauf als auch bei der Prämienrückgewähr wirtschaftlich und steuersystematisch

---

<sup>230</sup> BEHNISCH, ASA 74, 116; Vgl. aber Praxishinweise der SSK-Arbeitsgruppe "Besteuerung von Kapitalleistungen aus Leibrentenversicherungen (Säule 3b)", FN 187, mit Verweis auf die aktuelle Bundesgerichtspraxis.

<sup>231</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 357.

<sup>232</sup> BEHNISCH, ASA 74, 118.

<sup>233</sup> So auch MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 351; BEHNISCH, ASA 74, 118.

<sup>234</sup> Was AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, N 1 b zu Art. 38 DBG, vorschlagen; vgl. auch ansatzweise korrekt in BGE 135 II 183 ff. E. 4.5. Eine individuelle Abrechnung würde auch das Verwalten des Kapital durch die Versicherungen offenlegen und damit die Transparenz fördern.

verfehlt<sup>235</sup>. Denn im Zeitpunkt der Rückzahlung entfällt, entgegen der Auffassung des Bundesgerichts, eine Ertragskomponente, unabhängig davon, wie hoch das Kapital ausfällt und ob die Versicherung unter der Vorsorge subsumierbar<sup>236</sup>. Die Bemerkung des Bundesgerichts, wonach die von der Doktrin vorgetragenen Bedenken gegen die Besteuerung zum pauschalen Ertragsanteil wohl ernst zu nehmen seien, dass aber aus Gründen der Verwaltungsökonomie und der Praktikabilität eine Pauschalierung vorzuziehen sei und Mischrechnungen daher abzulehnen seien, hatte die verschiedenen Problemfragen nur gestreift<sup>237</sup>. Es hat sich zwar mit dem Gedanken befasst, dass mit dieser pauschalen Besteuerung<sup>238</sup> eine Unter- oder Überbesteuerung vorliegen könnte, aber mit der Frage, was eigentlich Steuerobjekt sei, d.h. ob wirklich ein Ertragsanteil ausbezahlt werde, hat es sich nicht befasst. Gerade beim Tatbestand des Rückkaufs und der Prämienrückgewähr erfolgt keine Auszahlung des Ertrags, weshalb es steuersystematisch verfehlt ist, eine solche Annahme überhaupt in Erwägung zu ziehen. Letzten Endes verletzt die Besteuerung des ausbezahlten Kapitals auch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil in der Auszahlung des Kapitals eine Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesehen wird, obwohl keine vorliegt.

#### 2146. Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes

Anhand der oben gemachten Betrachtungen ist BEHNISCH und LOCHER zuzustimmen, dass die Regelung der Besteuerung privater Lebensversicherungen intransparent und widersprüchlich ist<sup>239</sup>. Die Besteuerung von Rentenversicherungen gegenüber der Steuerfreiheit rückkaufsfähiger Kapitalversicherungen (worin Erträge in der Kapitalzahlung enthalten sind) analog zur gesetzlichen Steuerfreiheit der Kapitalgewinne

---

<sup>235</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 357; BEHNISCH, ASA 74, 115.

<sup>236</sup> BGE 135 II 138 ff. E. 5.3; BEHNISCH/OPEL, ZBJV 145, 517.

<sup>237</sup> BGE 135 II 138 ff. E. 4.5.

<sup>238</sup> Der pauschale Ertragsanteil bezieht sich auf periodische lebenslängliche Rentenleistungen unter Berücksichtigung der statistischen Lebenserwartungen, darf aber hier nicht angewendet werden. Vgl. auch MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 360.

<sup>239</sup> BEHNISCH, ASA 74, 112 mit Verweis; LOCHER, Komm. DBG, N 2 zu Art. 22.

in Art. 16 Abs. 3 DBG, führt unwidersprochen zu einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes nach Art. 8 BV<sup>240</sup>. Die konsequente Ablehnung der Gleichstellung von Rentenversicherungen mit rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen ist aufgrund des Vorsorgegedankens nicht nachvollziehbar. Dass Kapitalleistungen aus Rückkauf/Prämienrückgewähr bei Tod der versicherten Person von rückkaufsfähigen Rentenversicherungen wie Renten nach Art. 22 Abs. 3 DBG besteuert und nicht analog wie rückkaufsfähige Kapitalversicherungen behandelt werden, ist mit einer legitimen Argumentationsweise nicht erklärbar. Es bestehen keine sachlichen und vernünftigen Gründe, rechtliche Unterscheidungen zu treffen, die sich aufgrund der Verhältnisse nicht ergeben. Gleiches soll nach Massgabe seiner Gleichheit gleich behandelt werden. Wollte der Verfassungsgeber nach Art. 111 Abs. 4 BV die Selbstvorsorge fördern, und gehört diese zu den Bundesaufgaben<sup>241</sup>, so dürfen diese Ziele nicht über andere Mittel wettgemacht werden. Wenn der Gesetzgeber Ausnahmen vom Prinzip der Besteuerung aller Reinvermögenszugänge macht und gewisse Zuflüsse für steuerfrei erklärt, soll dies auch für analoge Leistungsformen gelten. Die Begründung des Bundesgerichts, Rückkauf/Prämienrückgewähr dienten nicht der Förderung der Selbstvorsorge, um ein Recht zur Besteuerung abzuleiten<sup>242</sup>, geht m.E. zu weit und verfehlt die Hauptfrage, was eigentlich massgebendes Steuerobjekt sei. Rückgekaufte Rentenversicherungen oder Prämienrückgewährleistungen bei Tod stellen keinen Reinvermögenszufluss und damit Einkommen dar. Sie sind deshalb wie Leistungen aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen zu behandeln; und bei ganz enger Auslegung sollten auch allfällige Zinserträge steuerfrei bleiben.

---

<sup>240</sup> BEHNISCH, ASA 74, 114.

<sup>241</sup> BEHNISCH, ASA 74, 117.

<sup>242</sup> Vgl. dazu BGE 131 I 409 ff. E. 5.5.6 f.

## 215. Fazit

Als Schlussergebnis kann Folgendes festgehalten werden: Der nach Bundesgericht zu besteuernde Ertragsanteil nach Art. 22 Abs. 3 DBG bezieht sich auf periodische lebenslängliche Rentenleistungen<sup>243</sup>. Die analog angewandte Pauschalierung von 40% sowohl beim Rückkauf als auch bei der Prämienrückgewähr ergibt aus rein ökonomischer Sicht ein verfehltes Bild, denn die Pauschale von 40% trägt der Deckung des Langleberisikos Rechnung, was beim Rücktritt oder bei der Prämienrückgewähr eben gerade nicht mehr von Belang ist<sup>244</sup>. Das Risiko fällt in diesen besonderen Fällen weg. So ist wohl der Auffassung von MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG und BEHNISCH zuzustimmen, die in beiden Fällen eine pauschalierte Einkommenssteuerpflicht für verfehlt halten<sup>245</sup>. Beim Rückkauf/Prämienrückgewähr handelt es sich nicht um einen einkommenssteuerpflichtigen Reinvermögenszugang<sup>246</sup>. Sowohl Art. 24 lit. a/lit. b DBG als auch Art. 7 Abs. 4 lit. c/lit. d StHG stehen einer solchen Auslegung nicht entgegen. An sich braucht es, wie LOCHER meint, auch keine Weiterfassung der Begriffe Vermögensanfall infolge Erbschaft/Schenkung<sup>247</sup>.

Da die Kapitalleistung kein Einkommen darstellt, ist auch die Frage der Abgrenzung geklärt. Es handelt sich um einen Vermögensanfall aus rückkaufsfähiger Kapitalversicherung gemäss Art. 24 lit. b DBG/Art. 7 Abs. 4 lit. d StHG und soll deshalb einkommenssteuerfrei sein. Bei Prämienrückgewähr bei Tod der versicherten Person soll die Kapitalleistung als Vermögensanfall aus Erbschaft nach Art. 24 lit. a DBG/Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG betrachtet werden. Aus den oben erwähnten Gründen besteht also keine Lücke im Gesetz.

---

<sup>243</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 360.

<sup>244</sup> BEHNISCH, ASA 74, 120.

<sup>245</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 361; BEHNISCH, ASA 74, 121

<sup>246</sup> BEHNISCH, ASA 74, 121; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 361.

<sup>247</sup> LOCHER, Komm. DBG, N 7 zu Art. 24; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 343.

## 22. Die Buchwertklausel als Schenkung von Todes wegen

Das Bundesgericht hatte in BGE 98 I a 260 E. 2–4 den Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts als nicht willkürlich betrachtet, als dieses eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zu beurteilen hatte, gemäss welcher der ausscheidende Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft nur aufgrund der Buchwerte seines Kapitalkontos, ohne Überlassung eines Anteils der stillen Reserven, abzufinden sei. Es hatte entschieden, dass diese Klausel als "verdeckte" Verfügung zugunsten der verbleibenden Gesellschafter im Sinn einer Schenkung von Todes wegen zu qualifizieren sei<sup>248</sup>, weil auf diese Weise die verbleibenden Gesellschafter entsprechend bereichert wurden<sup>249</sup>. Es stützte sich dabei auf einen nicht publizierten Entscheid vom 22. Mai 1957 i.S. Sch. gegen Staat Bern<sup>250</sup>. Nach Ansicht des Bundesgerichts war eine Begünstigung des nunmehr bereicherten Gesellschafters schon im Zeitpunkt des Vertragsschlusses beabsichtigt gewesen, obwohl die Formvorschriften der Schenkung auf den Todesfall nicht beachtet wurden<sup>251</sup>. Die Auffassung liess sich damit begründen, weil im Gesellschaftsvertrag in Wirklichkeit keine Vereinbarung getroffen worden war, wonach beim Ausscheiden *aller* Gesellschafter allein aufgrund der Buchwerte abzufinden sei<sup>252</sup>. Die gesellschaftsrechtliche Vorschrift bestimmte, dass die beiden anderen Gesellschafter bei ihrem Ausscheiden keinen Anspruch auf irgendwelche Reserven hatten und deshalb gegenüber dem Beschwerdeführer nicht gleichgestellt waren. Lediglich der Beschwerdeführer besass einen Anspruch auf einen seiner Gewinnbeteiligung entsprechenden Anteil an den stillen Warenreserven.

---

<sup>248</sup> Beim Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft wird die Abfindung i.d.R. gemäss Art. 580 Abs. 1 OR nach wirtschaftlichen Kriterien bemessen, und zwar soll im Zeitpunkt der Berechnung der Abfindung das Gesellschaftsvermögen aufgrund einer Fortführungsbilanz bewertet werden. Stille Reserven und Goodwill sind dabei zu aktivieren. Wird hingegen eine Abfindung zu Buchwertklauseln vereinbart, erhält der Ausscheidende beim Vorhandensein stiller Reserven weniger, während die übrigen Gesellschafter theoretisch entsprechend bereichert werden. Vgl. dazu RICHNER/FREY, N 76 zu § 3; OEHRLI, 151; ZUPPINGER/HÖHN, 510; und auch RB ZH 1966 Nr. 65 = ZBl 67, 291 = ZR 66, Nr. 19.

<sup>249</sup> Vgl. BGE 98 Ia 260 E. 2c.

<sup>250</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 7; RAMSEIER, 140 f.

<sup>251</sup> Vgl. auch BGE 65 I 213; MARANTELLI, 111 f.

<sup>252</sup> Vgl. BGE 98 Ia 258; gl. M. KÄNZIG, Unternehmensnachfolge, 178: Wenn die Klausel über die Berechnung der Abfindungssumme für jeden Gesellschafter in gleicher Weise gelte, könne überhaupt nicht von einer Schenkung gesprochen werden.

Die Austrittsmöglichkeiten waren gesellschaftsrechtlich unterschiedlich geregelt, weil der unentgeltliche Vorteil nur dem Beschwerdeführer zukam. Nach Ansicht des höchsten Gerichts war dieser Vorgang als *gemischtes* Rechtsgeschäft aufzufassen, das im Zusammenhang mit den das Gesellschaftsverhältnis ordnenden Klauseln eine Schenkung auf den Todesfall mit umfasste. Unbefriedigend ist, dass das Bundesgericht nicht geprüft hat, was unter dem Begriff der Schenkung von Todes wegen zu verstehen ist, d.h. wie dieser Begriff, ob zivilrechtlich oder wirtschaftlich, auszulegen ist. Es hat einzig nach Überprüfung des Sachverhaltes die Merkmale der Begünstigung und der Unentgeltlichkeit, trotz Gesellschaftsvertrages, als erwiesen betrachtet und eine Schenkung von Todes wegen angenommen<sup>253</sup>. Dass die zivilrechtliche Formvorschrift, die für Schenkung auf den Todesfall vorgeschrieben ist, nicht beachtet wurde, war in casu unbedeutend. Es meinte, dass der Nichtbeachtung der Formvorschrift nicht die gleiche Bedeutung zukomme wie im Zivilrecht<sup>254</sup>. Bedeutend waren hingegen die wirtschaftlichen Folgen der Schenkung, und zwar der Vorteil des unentgeltlichen Vermögenszuflusses, den der Beschwerdeführer *tatsächlich* und aus dem Vermögen des Ausscheidenden erlangt hat. Eine Abgrenzung zum Einkommen wurde nicht in Erwägung gezogen.

Die Schenkung auf den Todesfall ist ein Schenkungsversprechen unter der Bedingung, dass der Beschenkte den Schenker überlebt. Die Abfindungsansprüche waren im Sinn einer Fortsetzungsklausel derart geregelt, dass diese stillen Reserven lediglich dem Beschwerdeführer zugerechnet werden durften. Hätte hingegen die Buchwertklausel im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages für alle Gesellschafter wirtschaftlich ähnliche Risiken und Chancen beinhaltet<sup>255</sup>, hätte der aleatorische Charakter dieser Klausel von vornherein die Annahme einer Schenkung ausgeschlossen; der Vermögenstransfer geschieht dann "societatis causa"<sup>256</sup>. Da hingegen Chancen und Risiken bei Vertragsabschluss des Gesellschaftsvertrages offensichtlich nicht gleichwertig waren, weil zwischen den Beteiligten ein derart grosser Altersunterschied

---

<sup>253</sup> BGE 98 Ia 262; BÖCKLI, 358.

<sup>254</sup> BGE 98 Ia 262.

<sup>255</sup> BGE 98 Ia 264; RICHNER/FREY, N 77 zu § 3; BÖCKLI, 357.

<sup>256</sup> BÖCKLI, 357; TIPKE/LANG, § 13, N 122.

bestand, dass nach menschlichem Ermessen ein Ausscheiden des älteren Gesellschafters wahrscheinlicher war<sup>257</sup>, empfing der Zurückbleibende eine gemischte Schenkung<sup>258</sup>. Die Chancen wären somit höher als das zu tragende Risiko gewesen. Wäre der unwahrscheinlichere Fall eingetreten, dass der jüngere Gesellschafter vorher ausgeschieden wäre, hätte der Zurückbleibende keine Schenkung erhalten, auch wenn er bereichert gewesen wäre, da er für die nun verwirklichte Chance einen viel höheren Preis (Risiko) bezahlt hätte<sup>259</sup>.

## 23. Vergleich sowie Erbteilungs- und Schenkungsvertrag

Im Entscheid BGE 105 Ia 54 ff. ging es darum, dass der Erblasser seine Schwester X als einzige gesetzliche Erbin testamentarisch auf den (damals noch geltenden) Pflichtteil setzte. Zudem hatte er die Ausrichtung von verschiedenen Vermächtnissen angeordnet und setzte Frau Y als Erbin ein. Es kam zu einem Erbschaftsstreit. Letzten Endes einigten sich die Schwester X des Erblassers und Frau Y auf die hälftige Teilung des Nachlasses durch Vergleich. Trotz dieses Vergleichs wollte die Steuerverwaltung die Erbschaftsbesteuerung nach Massgabe des Testamentes und nicht nach dem Vergleich vornehmen. Steuerrechtlich von Bedeutung war hingegen nach Ansicht des Bundesgerichts der zivilrechtliche Vergleich.

Im Fall BGer, 29. August 2006, 2P.296/2005<sup>260</sup>, ging es darum, dass ein im Tessin lebender deutscher Staatsbürger in einem ersten Testament seine getrennt lebende Ehefrau und zwei von sechs Kindern enterbt hatte. Kurz vor seinem Tod widerrief er sein erstes Testament und setzte in seiner letztwilligen Verfügung seinen Cousin B als Alleinerben ein. Nach dem Tod des Erblassers kam es zu einem Erbstreit, der durch einen Erbteilungsvertrag zwischen der enterbten Ehefrau, den Kindern und Cousin B beendet wurde. Letzterer verzichtete auf seine erbrechtlichen Ansprüche. Durch einen gleichzeitig abgeschlossenen separaten

---

<sup>257</sup> RICHNER/FREY, N 77 zu § 3.

<sup>258</sup> OEHRLLI, 154.

<sup>259</sup> OEHRLLI, 154.

<sup>260</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 19; RDAF 2006 II, 501.

Schenkungsvertrag wurde ihm ein Anteil des Nachlasses zugesprochen. Der Kanton Tessin betrachtete diesen Anteil als Vermächtnis und veranlagte eine Erbschaftssteuer. Der Kanton Nidwalden hingegen sah darin jedoch eine Schenkung und auferlegte Cousin B eine Schenkungssteuer am Wohnsitz der überlebenden Ehefrau des Erblassers. Cousin B erhob Beschwerde wegen aktueller Doppelbesteuerung. Das Bundesgericht kam zum Ergebnis, dass keine Schenkung durch die Ehefrau des Erblassers erfolgte, weil der zugewiesene Wertzufluss nicht als freiwillige Zuwendung qualifiziert werden könne. Die Leistung wurde aus sittlicher Pflicht vorgenommen. Es nahm an, dass der Schenkungsvertrag eng mit dem Erbteilungsvertrag verbunden war. Das formale Erscheinungsbild einer Erbteilung war für das Bundesgericht Ausgangspunkt zur Annahme, dass der Erblasser den Beschwerdeführer wirtschaftlich wie sein Kind betrachtete. Das Bundesgericht entschied, dass der Kanton Nidwalden mit der Annahme einer am Wohnsitz der "Schenkerin" steuerbaren "Schenkung" seine Steuerhoheit überschritten habe, dass hingegen der Kanton Tessin korrekt vorgegangen war, indem er den strittigen Vermögensanfall als Vermächtnis seiner Erbschaftssteuer unterstellte, zumal sich der letzte Wohnsitz des Erblassers in diesem Kanton befand. Zur Begründung seines Entscheids zog das Bundesgericht den Grundsatzentscheid von BGE 105 Ia 54 ff. hinzu.

Beiden Fällen ist gemeinsam, dass das Bundesgericht an wirtschaftliche Gegebenheiten anknüpfte. Bei beiden Sachverhalten wurden letztwillige Verfügungen angefochten und der langjährige Streit durch eine Vereinbarung geschlichtet. Im ersten Fall hielt das Bundesgericht an einem zivilrechtlich gültigen Vergleich fest, im zweiten Fall verzichtete es aber auf die Beurteilung des Vertrages nach zivilrechtlichen Kriterien und leitete, infolge Verknüpfung der beiden zusammenhängenden Verträge, einen im wirtschaftlichen Sinn zu beurteilenden Vergleich ab. Die Entscheide bezogen sich auf die erbrechtlichen Verhältnisse, ausschlaggebend war in beiden Fällen jedoch die wirtschaftliche Komponente. Dass die kantonalen Behörden sich über diese neuen Situationen hinwegsetzten, wurde vom Bundesgericht gerügt. In beiden Fällen war die Verständigung unter den Erben/Parteien weder ungewöhnlich noch gegen den Fiskus gerichtet, im Ergebnis handelt es sich um richtige Entscheide.



### 3. Fazit: Wirtschaftliche Qualifikation

Aufgrund der einzelnen oben aufgezeigten bundesgerichtlichen Sachverhaltskonstellationen kann man in Bezug auf die verschiedenen Probleme im Erbschaftssteuerrecht davon ausgehen, dass das Bundesgericht die Besteuerung eines geldwerten Vermögenszuflusses zufolge Tod nur in marginaler Form unter Berücksichtigung des zivilrechtlichen Rahmens, in dem sich der Steuersachverhalt befindet, vornimmt. Steuerrechtlich relevant ist, was durch den Todesfall faktisch zugeflossen ist. Die Bedeutung des Begriffs Erbschaft im doppelbesteuerungsrechtlichen Sinn ist wirtschaftlich aufzufassen und kann eigentlich als Einkommen im weitesten Sinn verstanden werden. Diese stark wirtschaftlich orientierten Konturen des doppelbesteuerungsrechtlichen Begriffs könnten diejenigen kantonalen Regelungen verdrängen, die von einer strikt zivilrechtlichen Auslegung/Anknüpfung des Begriffs ausgehen. Hätte man im Fall der Buchwertklausel die Schenkung von Todes wegen im streng formell-zivilrechtlichen Sinn verstanden<sup>261</sup>, hätte eine Besteuerung unterbleiben müssen, weil die Formvorschriften nicht beachtet wurden. Diese Situation hätte man jedoch als stossend empfunden, da sie dem Leistungsfähigkeits- und Gleichheitsgedanken widersprochen hätte. In den beiden anderen Fällen war wohl das "vereinbarte" wirtschaftlich Zugesprochene für das Steuerrecht bedeutsam. Massgrösse steuerlicher Leistungsfähigkeit ist der transferierte Zufluss. Besteuert werden soll ein durch Tod ausgelöster Reinvermögenszufluss aus dem Vermögen des Erblassers, der mit keinem geldwerten Vorteil korreliert, aber zu einer Bereicherung des Erben führt<sup>262</sup>.

Dieser wirtschaftlich orientierte Begriff erfährt eine positivrechtliche Eingrenzung durch das Steuerharmonisierungsgesetz und das Gesetz über die direkten Steuern selbst. Daran ist das Bundesgericht gebunden. Wie aus

---

<sup>261</sup> Das Zürcher Gesetz beispielsweise subsumiert eine Schenkung von Todes wegen nicht unter einen zivilrechtlichen Begriff, sondern hat dafür einen eigenständigen Begriff entwickelt; vgl. dazu RICHNER/FREY, N 6 zu Art. 4 ESchG; MUSTER, Diss., 257; BÖCKLI, 340.

<sup>262</sup> Ob die Erbschaftssteuer eine Rechtsverkehrssteuer oder eine partielle Einkommenssteuer ist, vgl. 2. Kap., IV., 11 f.

den vorne erwähnten Versicherungsfällen<sup>263</sup> hervorgeht, stellt nicht jeder Vermögenszufluss zufolge Tod auch Erbschaft dar. Soweit das Gesetz eine solche Abgrenzung vornimmt und ein solches Verständnis ausschliesst, steckt es die Grenzen des doppelbesteuerungsrechtlichen Begriffs ab.

Als Ergebnis ist festzuhalten, dass die Konturen des doppelbesteuerungsrechtlichen Begriffs Erbschaft einerseits von den gesetzlichen Schranken vorgegeben sind. Diese Abgrenzung verhütet Überschneidungen zwischen den Begriffen von Zuwendung von Todes und Einkommen. Andererseits darf das Bundesgericht dort, wo gesetzgeberischer Freiraum besteht, den Begriff nicht soweit ausdehnen, dass die zivilrechtlichen Ordnungsstrukturen in Frage gestellt und unterlaufen werden. So müssen die aus dem Vermögen des Erblassers stammende Zugänge kraft Erbrechts stets auf dem privatrechtlichen Institut Erbrecht beruhen. Das Bundesgericht hat weniger von der Auslegung einzelner Privatrechtsbegriffe auszugehen als vielmehr den Bezug auf das Privatrecht als materiell-wertende Ordnung im Auge zu behalten und daran die steuerrechtlichen Folgen zu knüpfen<sup>264</sup>.

Der doppelbesteuerungsrechtliche Begriff der Schenkung wird vom Bundesgericht ebenso als selbständiger Begriff aufgefasst. Das Bundesgericht lehnt sich wohl an das Zivilrecht an, wenn es annimmt, dass keine unentgeltliche Zuwendung zuzulassen ist, wenn der animus donandi des Zuwendenden nicht erwiesen ist. Damit grenzt es bewusst die kantonale Praxis ein, bei jeder unentgeltlichen Zuwendung eine Schenkung anzunehmen. Diese Anlehnung darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass das Bundesgericht den Schenkungsbegriff grundsätzlich im wirtschaftlichen Sinn auffasst, wenn es gleichwohl die steuerlichen Folgen walten lässt, solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis eines unwirksamen Rechtsgeschäftes eintreten und bestehen lassen<sup>265</sup>. So ist ein zu Lebzeiten mit Zuwendungswille ausgelöster Reinvermögenszufluss, der mit keinem geldwerten Vorteil korreliert, aber zu einer Bereicherung des Beschenkten führt, als Schenkung zu betrachten.

---

<sup>263</sup> Siehe Versicherungsleistungen, 3. Kap., III., 2., 27 ff.

<sup>264</sup> Siehe die Problematik der Begünstigtenordnung in BVV 3, vorne 3. Kap., III., 211., 30 ff.

<sup>265</sup> Weil die zivilrechtlichen Formvorschriften nicht erfüllt sind oder der Vertrag sogar nichtig ist: ASA 62, 437; StR 1998, 677; MARANTELLI, 123 ff.

## IV. Nachlassbegriff

### 1. Nachlassbegriff im kantonalen Recht

Der Nachlass ist zivilrechtlich ein Sondervermögen, das aus verschiedenen Werten zusammengesetzt ist und durch das zusätzliche Merkmal des erbrechtlichen Erwerbs, von einem Verstorbenen sogleich bei dessen Tod auf die berufenen Erben übergeht<sup>266</sup>. Hierzu fallen alle vererbbaaren Vermögenswerte sowie ausgleichspflichtigen Erbvorbezüge<sup>267</sup>. Nicht zum Nachlass gehören solche Ansprüche, die erst mit dem Tod des Erblassers entstehen<sup>268</sup>.

Die steuerrechtliche Definition des *Nachlassbegriffs* bleibt grundsätzlich Sache der Kantone. Der kantonale Gesetzgeber hat m.a.W. für die Umschreibung der steuerbaren Arten der erbrechtlichen Vermögensübergänge freie Wahl, auf die einschlägigen zivilrechtlichen Begriffe Bezug zu nehmen oder eigene Begriffe zu verwenden<sup>269</sup>, und kann für sein Erbschaftssteuerrecht den Nachlass selbständig definieren, insbesondere frei bestimmen, welche Werte in den Nachlass fallen. Diese Freiheit wird jedoch dadurch begrenzt, dass unter dem Regime des harmonisierten Rechts nicht alle Vermögensübergänge, welche durch den Tod ausgelöst werden, auch zum Nachlass gehören. Denn das Harmonisierungs- und das Bundessteuerrecht haben den Rahmen der kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrechte klar abgesteckt.

### 2. Nachlassbegriff im kollisionsrechtlichen Sinn

In der jüngeren kollisionsrechtlichen Rechtsprechung hat sich das Bundesgericht unter anderem auch zum steuerlichen Nachlassbegriff geäußert. Im Entscheid BGE 130 I 205 ff. befasst es sich mit der Frage der steuerlichen Behandlung von reinen Risikoversicherungen und anderen

---

<sup>266</sup> Der unverzügliche Übergang als Folge des Prinzips "le mort saisit le vif". Vgl. Bedeutung der Universalsukzession nach Art. 560 ZGB: BGE 132 I 121 ff.; DRUEY, § 13, N 17.

<sup>267</sup> HINDERSMANN/MYSEN, N 420.

<sup>268</sup> HINDERSMANN/MYSEN, N 420; BIERI, 103.

<sup>269</sup> BGer, 31.10.2007, 2P.336/2006, E. 4.1 = StE 2008 A 24.1 Nr. 6; BGE 131 I 409 E. 5.5.2; 130 I 221 E. 9.1.

Versicherungsleistungen im Todesfall und damit zum ersten Mal auch mit dem Nachlassbegriff. Für das Steuerrecht und namentlich für das Doppelbesteuerungsrecht wird der Nachlassbegriff zum ersten Mal formuliert; das Bundesgericht baut ihn weder in Anlehnung an einen zivilrechtlichen<sup>270</sup> noch an einen spezifisch kantonrechtlichen Nachlassbegriff aus, sondern, in Orientierung an der für das Steuerharmonisierungs- und Bundessteuergesetz getroffenen Regelung, zu einem einheitlichen und damit eigenständigen wirtschaftlichen doppelbesteuerungsrechtlichen Begriff<sup>271</sup>. Wenn Leistungen aber nicht in den Nachlass im Sinn des Erbrechts fallen, heisst dies noch nicht, diese Lösung müsse auch für das Steuerrecht gelten<sup>272</sup>. Der Nachlassbegriff soll demnach für das interkantonale Kollisionsrecht unabhängig und losgelöst von der zivilrechtlichen Definition bestimmt werden<sup>273</sup>. Die Zuteilungsnorm soll sich an den harmonisierten Einkommenssteuergesetzen orientieren<sup>274</sup>. Die verschiedenen kantonalen Definitionen werden damit nicht berücksichtigt, sondern das Kollisionsrecht hat selbst festzulegen, welche Aktiven doppelbesteuerungsrechtlich zum steuerlichen Nachlass hinzuzuzählen sind<sup>275</sup>. Die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrechte werden damit zurückgedrängt. Versicherungsvertragliche Begünstigungsklauseln haben somit keinen Einfluss auf die Zuteilung der Leistung auf die eine oder die andere Steuerart.

Im spezifischen Fall hat das Bundesgericht statuiert, dass die Zuteilung der Besteuerungskompetenz an die Kantone danach vorgenommen werden soll, "wie die Leistungen beim Empfänger – unabhängig davon, ob das der Versicherungsnehmer, der Versicherte oder ein begünstigter Dritter ist – nach den Steuererlassen des Bundes erfasst werden: Die als Einkommen steuerbaren Leistungen sind im Wohnsitzkanton des Leistungsempfängers

---

<sup>270</sup> Bestätigt auch in BGE 131 I 409 ff.; so auch BEHNISCH, ASA 74, 108; BIERI, 101.

<sup>271</sup> StE 2012 B 26.44 Nr. 10, E. 5.2; BGE 130 I 223 E. 9.6; vgl. auch BGE 121 I 76 E. 2a; 118 Ia 281 E. 3a; K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, II, Nr. 28.

<sup>272</sup> Oder auch umgekehrt: Leistungen können nach kantonalem Recht in den Nachlass fallen, müssen aber trotzdem, gleich wie im Recht der direkten Bundessteuer und im Steuerharmonisierungsrecht, als Einkommen besteuert werden; vgl. auch BGE 131 I 409 ff. E. 5.2.2.

<sup>273</sup> StE 2008 A 24.1. Nr. 6, E. 4.1.

<sup>274</sup> BEHNISCH, ASA 74, 109 mit Bezug auf BGE 130 I 222 E. 9.4.

<sup>275</sup> BGE 130 I 205 E. 9.6.

steuerbar, die von der Einkommenssteuer befreiten Leistungen (Art. 24 lit. b DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. d StHG) werden dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers zur Besteuerung zugewiesen"<sup>276</sup>. Augenfällig ist, dass das Argument der vertikalen Steuerharmonisierung prägend auf den Nachlassbegriff im doppelbesteuerungsrechtlichen Sinn wirkt. Im Entscheid BGE 131 I 409 ff. über die doppelbesteuerungsrechtliche Behandlung des Rückgewährbetrages einer Leibrente im Todesfall sowie im in StE 2012 B 26.44. Nr. 10, E. 5.2, publizierten Entscheid bestätigte es diese Ansicht. Der steuerfreie Vermögensanfall aus Erbschaft im Sinn von Art. 24 lit.a DBG wird vom Bundesgericht restriktiv ausgelegt<sup>277</sup>. Der doppelbesteuerungsrechtliche Nachlassbegriff gewinnt an Konturen, wenn man sich vergegenwärtigt, was man eigentlich unter einem doppelbesteuerungsrechtlichen Begriff der Erbschaft versteht. Beide Begriffe werden stark von der vertikalen Harmonisierung geprägt.

Die kollisionsrechtliche Zuweisung eines Aktivums zum Nachlass führt jedoch nicht zum Schluss, dass der Kanton von diesem Besteuerungsrecht auch Gebrauch machen muss. Da die kantonale rechtliche Norm stets auslegungsbedürftig ist, zeigt erst dieser Schritt, ob der Sachverhalt auch tatsächlich unter die kantonale Norm subsumierbar ist. Macht der Kanton von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch, ist dies hinzunehmen<sup>278</sup>.

---

<sup>276</sup> BGE 130 I 222 E. 9.4; BIERI, 100.

<sup>277</sup> StE 2012 B 26.44. Nr. 10, E. 5.2.

<sup>278</sup> BGE 130 I 222 E. 9.6.

## 4. Kapitel

# Verfassungsrechtliche Steuererhebungsprinzipien

### I. Steuerhoheit zur Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern

Steuerhoheit ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit eines Gemeinwesens, Steuern zu erheben<sup>279</sup>. Steuerhoheit steht sowohl dem Bund als auch den Kantonen zu<sup>280</sup>. Der Kanton hat allerdings nur dann Steuerhoheit, wenn seine Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt wird<sup>281</sup>.

Die geltende Bundesverfassung übernimmt wörtlich in Art. 3 den ersten Teilsatz der verfassungsrechtlichen Norm von Art. 3 BV 1874<sup>282</sup>. Der schweizerische Föderalismus wird auch in der neuen Bundesverfassung unterstrichen<sup>283</sup>. Die geltende Bundesverfassung weist dem Bund nirgends die Steuerhoheit zur Erhebung von Erbschaft- und Schenkungssteuern zu<sup>284</sup>. Diese Kompetenz steht nach wie vor ausschliesslich den Kantonen zu<sup>285</sup>. Die Verfassung kennt aber leitende Rechtsgrundsätze des Steuerrechts, welche inhaltlich nicht völlig bestimmt und damit Veränderungen zugänglich sind, aber den Rahmen dessen, was gesetzlich

---

<sup>279</sup> RICHNER/FREY, N 14 zu § 1; HINDERSMANN/MYSEN, N 118; BLUMENSTEIN/LOCHER, 43.

<sup>280</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 43.

<sup>281</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 49; vgl. auch Art. 3 BV; und vorne FN 3.

<sup>282</sup> Vgl. BOTSCHAFT 1996, 129; BLUMENSTEIN/LOCHER, 49 f.; RICHNER/FREY, N 15 zu § 1.

<sup>283</sup> Vgl. BOTSCHAFT 1996, 129.

<sup>284</sup> Vgl. auch JÄGGI, 40; RICHNER/FREY, N 16 zu § 1; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 7, N 1.

<sup>285</sup> Sollte die Initiative "Erbschaftssteuerreform" zustande kommen und von Volk und Ständen angenommen werden, würden die Bestimmungen des Bundeserbschaftssteuergesetzes am 1. Januar des zweitens Jahres nach der Annahme (frühestens vermutlich am 1.1.2016) in Kraft treten. Auf den gleichen Zeitpunkt würden die kantonalen Gesetze ausser Kraft gesetzt. Der Initiativtext sieht eine Rückwirkungsklausel vor: Danach sollen Zuwendungen, die nach dem 31.12.2011, aber vor Inkrafttreten eines allfälligen Bundeserbschaftssteuergesetzes erfolgen, durch Hinzurechnung zum Nachlass der Bundeserbschaftssteuer unterworfen werden. Diese Rückwirkungsklausel wirft eine Reihe von Fragen auf, allen voran verfassungsrechtliche. Rückwirkungen dürfen aus Rechtssicherheitsgründen nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen eingeführt werden (vgl. Voraussetzungen bei REICH, Steuerrecht, § 4, N 111).

zulässig ist, fixieren<sup>286</sup>. Auch wenn die Kantone im Zusammenhang mit der Ausgestaltung der Steuergesetze weitreichende Freiheiten besitzen und die Steuergesetze unterschiedlich entwickelt haben<sup>287</sup>, hat sich die Legiferierungstätigkeit des Gesetzgebers in den Schranken der Verfassung zu bewegen<sup>288</sup>.

## II. Herleitung verfassungsrechtlich anerkannter Steuererhebungsprinzipien

### 1. Grundsatzqualität

Das Gleichheitsgebot gemäss Art. 8 BV entspricht dem bisherigen Gehalt von Art. 4 BV 1874<sup>289</sup>. Der Gleichheitssatz beherrscht die ganze Rechtsordnung, mithin auch die Steuerordnung<sup>290</sup>. Ein Rechtsstaat handelt nur dann gerecht, wenn die Erhebung der Steuern auf der grundrechtlichen Werteordnung beruht<sup>291</sup>. Steuergerechtigkeit wird folglich vom allgemeinen Gleichheitssatz abgeleitet<sup>292</sup>.

Das Bundesgericht hat dies erkannt und aus der Rechtsfortbildung des Gleichheitssatzes von Art. 4 BV 1874, neben zahlreichen Prinzipien und Rechten<sup>293</sup>, verschiedene Steuererhebungsprinzipien abgeleitet<sup>294</sup>. Im Lauf der Jahre hat es eine reichhaltige schöpferische Rechtsprechung entwickelt<sup>295</sup>. Diese durch das Bundesgericht aus Art. 4 BV 1874

---

<sup>286</sup> Vgl. dazu REICH, Steuererhebungsprinzipien, 111.

<sup>287</sup> HINDERSMANN/MYSEN, N 118.

<sup>288</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 114; S.M. SENN, 131; VALLENDER, Besteuerungsbefugnisse, 23; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 41 zu Art. 127.

<sup>289</sup> REICH, Steuerrecht, § 4, N 38 ff.; SCHWEIZER/BIGLER-EGGENBERGER, Komm. BV, N 21 zu Art. 8. Art. 4 BV 1874 war mehr als nur ein Postulat der Rechtsgleichheit, sondern eigentlicher Rechtsstaatsartikel.

<sup>290</sup> REICH, ST 90, 171; TIPKE/LANG, § 4, N 70.

<sup>291</sup> TIPKE/LANG, § 4, N 61.

<sup>292</sup> MATTEOTTI, ASA 78, 636 ff.; TIPKE/LANG, § 4, N 70.

<sup>293</sup> SCHWEIZER/BIGLER-EGGENBERGER, Komm. BV, N 18 und 21 zu Art. 8.

<sup>294</sup> Vgl. REICH, Steuererhebungsprinzipien, 99; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 9 zu Art. 127 mit Bezug auf die Rechtsprechung; S.M. SENN, 105.

<sup>295</sup> BIAGGINI, N 2 zu Art. 127 BV.

entwickelten Grundsätze bilden in der neuen Bundesverfassung eine eigene Ordnung<sup>296</sup> und sind teils als Grundrechte<sup>297</sup>, teils als verfassungsmässige Rechte<sup>298</sup> vorzufinden.

Die Besteuerungsprinzipien sind wohl abgeleitet, haben aber verfassungsrechtlichen Rang<sup>299</sup>. Sie schaffen "elementare Rechtspositionen, die dem Menschen um seiner Würde willen zustehen" und zwar im Sinn von subjektiven Rechten für den Einzelnen<sup>300</sup>. Mit anderen Worten stellt "die Gleichheit ein Grundprinzip der Verfassung dar, das die gesamte Rechtsordnung durchwirkt und über Konkretisierungen von anderen Verfassungs- und Gesetzesnormen die zentrale Grundlage für einen gerecht handelnden Staat bildet"<sup>301</sup>.

Als Prinzipien weisen sie allerdings einen mehr oder minder grossen Unbestimmtheitsgrad auf<sup>302</sup>. Es bedarf zur ihrer Verwirklichung der Konkretisierung durch Unterprinzipien und Einzelwertungen, der tatbeständlichen Verfestigung<sup>303</sup>. Eine präzise Definition zu formulieren fällt schwer, da die Konturen lediglich generell vorgegeben sind und Veränderungen zugänglich sind<sup>304</sup>. Die Steuererhebungsprinzipien bilden den Rahmen, *innerhalb* dessen sich Rechtsetzung und Rechtsanwendung im Steuerrecht bewegen können<sup>305</sup>. "Die regelbildende Konkretisierung, die Umsetzung der Steuererhebungsprinzipien ist nach dem Legalitätsprinzip

---

<sup>296</sup> SCHWEIZER/BIGLER-EGGENBERGER, Komm. BV, N 16 ff. zu Art. 8; VALLENDER/ WIEDERKEHR, Komm. BV, N 3 ff. zu Art. 127; S.M. SENN, 105 mit Verweisen; CAGIANUT, ASA 47, 71; BGE 134 I 248 E. 2; 133 I 206 E. 6.2.

<sup>297</sup> Art. 5 BV für Grundsätze des staatlichen Handelns; Art. 9 BV für Willkürverbot sowie Handeln nach Treu und Glauben; Art. 29, 30 und 32 BV für abgeleitete Verfahrensrechte; gesamter Grundrechtskatalog: Art. 7–36 BV; SCHWEIZER/BIGLER-EGGENBERGER, Komm. BV, N 18 zu Art. 8; vgl. auch BGE 133 I 206 E. 6.2; 127 I 205.

<sup>298</sup> Steuererhebungsprinzipien in Art. 127 BV; vgl. auch BGE 134 I 248 E. 2.

<sup>299</sup> S.M. SENN, 105 mit Verweisen.

<sup>300</sup> S.M. SENN, 110; vgl. auch EHRENZELLER/MASTRONARDI/SCHWEIZER/VALLENDER, Komm. BV, N 16 zu Art. 8; G. MÜLLER, Komm. BV 1874, N 1 zu Art. 4.

<sup>301</sup> SCHWEIZER/BIGLER-EGGENBERGER, Komm. BV, N 14 zu Art. 8.

<sup>302</sup> S.M. SENN, 109 mit Verweisen.

<sup>303</sup> BIAGGINI, N 2 zu Art. 127 BV; S.M. SENN, 109 mit Verweisen.

<sup>304</sup> Vgl. dazu BGE 133 I 206 E. 6.1; 110 Ia 14; 99 Ia 654; auch VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 3 zu Art. 127.

<sup>305</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 111; S.M. SENN, 110.



grundsätzlich Aufgabe des demokratisch legitimierten Gesetzgebers, welchem bei seiner Aufgabe ein Beurteilungsspielraum zukommt<sup>306</sup>. Dem Gesetzgeber wird dadurch zwangsläufig ein weiterer Spielraum der Gestaltungsfreiheit eingeräumt<sup>307</sup>. Der Spielraum schöpferischer Freiheit hängt aber weitgehend von dem zu regelnden Sachbereich ab<sup>308</sup>. Aus den Steuererhebungsprinzipien kann jedoch durch formal-logische Deduktion nicht die gesamte Steuerordnung abgeleitet werden<sup>309</sup>, da im Licht der Verfassungsgrundsätze meistens verschiedene Lösungen denkbar sind<sup>310</sup>. Die Wahrnehmung der gesellschaftsrechtlichen Wirklichkeit (die sich im Lauf der Zeit ändern kann) und deren wertende Beurteilung in Relation zu den Grundsätzen der Verfassungs- und Staatsordnung und zu den in der massgebenden Zeit herrschenden Rechts- und Wertauffassungen soll jedoch dazu verhelfen, die richtige Lösung zu finden und damit die Grundlagen für einen gerecht handelnden Staat zu bilden<sup>311</sup>.

## **2. Sachbereichsspezifische Rechtsfortbildung des Gleichheitssatzes**

Nach heute unbestrittener Auffassung sind sowohl Steuergesetzgeber als auch Staatsorgane, welche das Steuerrecht anwenden, an das Verfassungsrecht gebunden<sup>312</sup>. Diese verfassungsrechtlichen Grundsätze verlangen Anwendung auf sämtlichen untergeordneten Normstufen<sup>313</sup>. Sie enthalten in erster Linie einen programmatischen Gehalt; es kommt ihnen primär die Bedeutung von verbindlichen Anweisungen zu<sup>314</sup>.

---

<sup>306</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 111.

<sup>307</sup> S.M. SENN, 125 mit Verweisen.

<sup>308</sup> S.M. SENN, 125 mit Verweisen.

<sup>309</sup> REICH, ST 90, 175; S.M. SENN, 109.

<sup>310</sup> S.M. SENN, 109.

<sup>311</sup> SCHWEIZER/BIGLER-EGGENBERGER, Komm. BV, N 22 zu Art. 8.

<sup>312</sup> REICH, ST 90, 171; HINDERSMANN/MYSSEN, N 99; S.M. SENN, 106.

<sup>313</sup> BGE 131 II 562 E. 3.1.

<sup>314</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 98 f.; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 3 zu Art. 19 KV; BGE 131 II 562 E. 3.1.

In Art. 127 Abs. 2 BV werden zwar namentlich verschiedene Steuererhebungsprinzipien aufgeführt, doch geht erst aus der systematischen Stellung hervor, dass diese Grundsätze ausschliesslich den Bund betreffen und demnach Leitlinien für die bundesrechtliche Steuergesetzgebung sind<sup>315</sup>. Art. 127 Abs. 2 BV gebietet dem Bundesgesetzgeber, die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt<sup>316</sup>. Nachdem sich die Garantiefunktion von Art. 127 Abs. 2 BV lediglich auf die Finanzordnung des Bundes beschränkt, ist die grundrechtliche Garantiefunktion<sup>317</sup> für Erbschafts- und Schenkungssteuern anderweitig zu suchen. Art. 8 BV sieht das allgemeine Gleichbehandlungsgebot vor, während Art. 9 BV ausdrücklich das Willkürverbot vorschreibt. Die grundrechtliche Garantiefunktion für Erbschafts- und Schenkungssteuern ergibt sich somit aus Art. 8 und Art. 9 BV.

Art. 127 Abs. 3 BV besagt, dass die interkantonale Doppelbesteuerung verboten ist. Das Doppelbesteuerungsverbot hat aufgrund seiner systematischen Stellung in der Bundesverfassung keinen Grundrechtscharakter, stellt aber unwidersprochen ein verfassungsmässiges Recht dar<sup>318</sup>. Da Erbschafts- und Schenkungssteuern in die Kompetenz der Kantone fallen, gewährt Art. 127 Abs. 3 BV verfassungsmässigen Schutz gegen eine Doppelbesteuerung in diesem Rechtsbereich<sup>319</sup>. Das Doppelbesteuerungsverbot sagt klar, dass Steuerpflichtige, welche zu mehreren Kantonen ein Steuerrechtsverhältnis haben, lediglich von einem Kanton für das gleiche Steuerobjekt in derselben Zeitperiode der Besteuerung unterzogen werden dürfen. Damit kommt nicht nur die staatsrechtliche Problematik zum Ausdruck, sondern auch die Tatsache, dass diesen

---

<sup>315</sup> Gemäss Ansicht von BIAGGINI ist es fraglich, ob die Kantone in die Pflicht genommen werden können: vgl. dazu BIAGGINI, N 4 und N 8 zu Art. 127 BV mit Verweisen. Bejahend hingegen das Bundesgericht in: BGer, 23.9.2009, 2C\_300/2009, E. 5.1 = StR 65, 218; BGE 134 I 251; 133 I 206 E. 6.2; 132 I 120; 132 I 159; 128 I 320.

<sup>316</sup> Vgl. auch BGE 137 I 145 E. 2.1; BGer, 23.9.2009, 2C\_300/2009, E. 5.1 = StR 65, 218; BGE 133 I 206 E. 6.2.

<sup>317</sup> Der Grundrechtskatalog befindet sich im 2. Titel der revidierten Bundesverfassung.

<sup>318</sup> Vgl. auch BOTSCHAFT 1996, FN 14 zu Art. 118, 346; BIAGGINI, N 14 zu Art. 127 BV.

<sup>319</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 2, N 3 ff.

Steuerpflichtigen keine grössere Last aufzuerlegen ist als den übrigen Pflichtigen. Könnten die Kantone unbegrenzt Steuern erheben, so könnte es zu Steuerüberlagerungen, zu Übermassbesteuerungen und zur Ungleichmässigkeit der Besteuerung kommen<sup>320</sup>. Nach dem Prinzip des Verbotes der Doppelbesteuerung soll die Besteuerung hingegen gesamthaft so ausgestaltet sein, dass jene Steuerpflichtigen im interkantonalen Verhältnis rechtsgleich und leistungskonform besteuert werden. Im Doppelbesteuerungsverbot widerspiegelt sich gleichzeitig der Gleichheitssatz und dieser Letztere wird sachbereichsspezifisch im Ersteren fortgebildet.

### III. Besteuerungsprinzipien aus dem Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV

#### 1. Das Rechtsgleichheitsgebot

Nach Lehre und Rechtsprechung beinhaltet das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 BV einen Anspruch auf Gleichbehandlung in Rechtsetzung und Rechtsanwendung<sup>321</sup>. Das Bundesgericht hat aus dem Gleichheitsgebot *drei* Besteuerungsprinzipien abgeleitet, die für das Steuerrecht von überragender Bedeutung sind. Im Entscheid vom 20. September 1973 im Zusammenhang mit der Beurteilung der Verfassungsmässigkeit der Basler Reichtumssteuer<sup>322</sup> hat das Bundesgericht erstmals die in Art. 4 BV 1874 verankerten Prinzipien, nämlich die Grundsätze der Allgemeinheit<sup>323</sup>, der Gleichmässigkeit und der Verhältnismässigkeit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, umschrieben<sup>324</sup>. In späteren Entscheiden wurde diese Rechtsprechung dahingehend verdeutlicht, dass die genannten Steuererhebungsprinzipien als *Konkretisierungen von Art. 4*

---

<sup>320</sup> TIPKE, 242 f.

<sup>321</sup> BIAGGINI, N 9 zu Art. 8 BV; RICHNER/FREY, N 29 ff. zu § 1; SCHWEIZER/BIGLER-EGGENBERGER, Komm. BV, N 38 ff. zu Art. 8; S.M. SENN, 105.

<sup>322</sup> BGE 99 Ia 638.

<sup>323</sup> Grundlegende Ausführungen in BGE 99 Ia 652 ff.; im Weiteren auch BGE 126 I 78; 124 I 292; 118 Ia 3.

<sup>324</sup> S.M. SENN, 106.

Abs. 1 BV 1874 anzusehen sind<sup>325</sup>. Sie stellen "Erläuterungen des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes dar"<sup>326</sup>.

## 2. Grundsatz der Allgemeinheit

### 21. Allgemeine Umschreibung

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung besagt, dass der Finanzaufwand des Gemeinwesens für die allgemeinen öffentlichen Aufgaben grundsätzlich von der Gesamtheit der Steuerpflichtigen getragen werden soll<sup>327</sup>. Diesem Grundsatz liegen somit *zwei* Ausrichtungen zugrunde<sup>328</sup>: Einerseits besagt er, dass sachlich unbegründete Ausnahmen zugunsten von einzelnen Personen und Personengruppen bei im Wesentlichen gleichen tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten untersagt sind (sog. *Privilegierungsverbot*)<sup>329</sup>. Individuelle Steuerabkommen sind nicht erlaubt<sup>330</sup>. Weder leistungsschwächere noch fiskalisch besonders attraktive Steuerpflichtige dürfen ohne hinreichende Rechtfertigung vom Gesetzgeber begünstigt werden<sup>331</sup>.

Der Grundsatz der Allgemeinheit besagt andererseits auch, dass einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit keine erheblich grösseren Lasten aufzuerlegen sind als der Masse der übrigen Steuerpflichtigen (sog. *Diskriminierungsverbot*)<sup>332</sup>. Von besonderer Bedeutung ist das Diskriminierungsverbot bei den Sonder- und Kostenanlastungssteuern, wo Lenkungszwecke oder Kosten-

---

<sup>325</sup> BGE 122 I 103; 118 Ia 3; 116 Ia 323; 114 Ia 321; 112 Ia 244; 110 Ia 14; S.M. SENN, 106.

<sup>326</sup> REICH, ST 1990, 171; DERS., Steuererhebungsprinzipien, 99; HÖHN, ASA 45, 228 f.

<sup>327</sup> BGE 137 I 147 ff. E. 2.1; S.M. SENN, 141; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 3 zu Art. 19 KV; HINDERSMANN/ MYSSSEN, N 102.

<sup>328</sup> REICH, Steuerrecht, § 4, N 128; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 3 zu Art. 19 KV.

<sup>329</sup> MATTEOTTI, ASA 78, 636 ff.; REICH, Steuerrecht, § 4, N 129; DERS., Die wirtschaftliche Doppelbelastung, 27; DERS., Steuererhebungsprinzipien, 99 f.; BGE 116 Ia 322 f.; 114 Ia 323; 114 Ia 224; 112 Ia 244.

<sup>330</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 101; DERS., ST 1990, 173; S.M. SENN, 143.

<sup>331</sup> BGE 99 Ia 653; MATTEOTTI, ASA 78, 637; REICH, Steuererhebungsprinzipien, 101; DERS., ST 1990, 173.

<sup>332</sup> MATTEOTTI, ASA 78, 636 ff.; REICH, Steuerrecht, § 4, N 132; DERS., Die wirtschaftliche Doppelbelastung, 27; DERS., ST 1990, 173; HINDERSMANN/MYSSSEN, N 102; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 10 zu Art. 127; vgl. auch BGE 99 Ia 653.

anlastungsmotive verfolgt werden<sup>333</sup>. Obwohl sie gegenüber den allgemeinen Steuern unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen, müssen sie trotzdem den Steuererhebungsprinzipien entsprechen<sup>334</sup>.

Ausnahmen von der subjektiven und/oder objektiven Steuerpflicht können sich jedoch aus gesamtwirtschafts-, systembedingten und/oder aus sozialpolitischen Gründen ergeben.

## 22. Ausnahmen des Privilegierungsverbotes

### 221. Kreis der Steuerpflichtigen

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung bezieht sich in erster Linie auf die Umschreibung des Kreises der Steuerpflichtigen. Beschlagen wird somit die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses<sup>335</sup>. Die Auswahl der durch die Steuer Betroffenen muss nach sachlichen und vernünftigen Kriterien erfolgen<sup>336</sup>. Daneben bezieht sich der Grundsatz auch auf die Frage der Steuereignung eines bestimmten Steuerobjektes<sup>337</sup>; denn die Erfassung eines bestimmten Lebenssachverhaltes als Gegenstand der Besteuerung kann den durch die Steuer betroffenen Personenkreis von vornherein in unzulässiger Weise einschränken<sup>338</sup>. Die Zwecksetzung der Steuern im Allgemeinen wie auch der Hauptsteuern im Besonderen gebietet "eine Konzeption der subjektiven Steuerpflicht auf breitester Grundlage"<sup>339</sup>.

---

<sup>333</sup> REICH, Steuerrecht, § 4, N 134; vgl. zudem hinten, 7. Kap., II., 3., 142 ff.

<sup>334</sup> REICH, Steuerrecht, § 4, N 134.

<sup>335</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 100; RICHNER/FREY, N 33 zu § 1; S.M. SENN, 142; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 10 zu Art. 127.

<sup>336</sup> S.M. SENN, 142.

<sup>337</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 100.

<sup>338</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 100; S.M. SENN, 142.

<sup>339</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 100; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 10 zu Art. 127.

## 222. Privilegierung infolge systembedingter Gründe

Den Kantonen steht im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuern gemäss Art. 3 BV Steuerkompetenz und damit Steuererfindungsrecht zu. Demnach können sie im Rahmen des Verfassungs- und übrigen Bundesrechts die Ausgestaltung der Steuer, den Kreis der Steuerpflichtigen, den Gegenstand der Steuer und die Bemessung der Steuer frei bestimmen. Es besteht daher die Möglichkeit, dass eine natürliche oder juristische Person, die in Beziehung zu mehreren Kantonen steht, einer doppelten Besteuerung unterliegt. Ursache ist der Konflikt verschiedener kantonaler Steuerhoheiten.

Art. 127 Abs. 3 BV untersagt die interkantonale Doppelbesteuerung. Das Doppelbesteuerungsverbot besagt, dass Steuerpflichtige, welche zu mehreren Kantonen ein Steuerrechtsverhältnis haben, nicht für das gleiche Steuerobjekt in derselben Zeitperiode der mehrfachen Besteuerung unterzogen werden dürfen. Es kann ebenso die umgekehrte Fallkonstellation eintreten, dass überhaupt keine Besteuerung eintritt. Mit anderen Worten liegt dieser Fall vor, wenn sich aufgrund der kantonalen Gesetzgebungen ergibt, dass der Steuerpflichtige aus systembedingten oder sozialpolitischen Gründen milder<sup>340</sup> oder gar nicht besteuert wird, weil die gesetzlichen Grundlagen dafür fehlen. Obwohl in diesem eher seltenen Fall das Privilegierungsverbot des Allgemeinheitsprinzips verletzt wäre, wird diese Privilegierung vom Bundesgericht aus systembedingten Gründen und unter dem verfassungsrechtlichen Blickwinkel von Art. 8 BV als verfassungsmässig hingenommen<sup>341</sup>. Und auch das in Art. 127 Abs. 3 BV statuierte Doppelbesteuerungsverbot wird in keiner Weise tangiert. Die Zuweisung eines Steuerobjektes an einen Kanton impliziert nicht die Pflicht des Kantons, dieses zu besteuern. Das Verbot gewährt vor doppelt oder mehrfachen Besteuerung, schlicht vor Schlechterstellung, Schutz. Der Steuerpflichtige hat dann die Tatsache hinzunehmen, dass er allenfalls nicht sämtliche diesem Kanton zugewiesenen Schulden von dem dort steuerbaren Nachlass abziehen kann (sog. *unechter* Ausscheidungs-

---

<sup>340</sup> BGer, 9.5.2005, i.S. A., B. und C., E. 3 ff. = ZStP 14, 279; K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, II, Nr. 8.

<sup>341</sup> BGer, 9.5.2005, i.S. A., B. und C., E. 4.2 = ZStP 14, 279; K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, II, Nr. 8.

verlust)<sup>342</sup>. Es ist zu hoffen, dass das Bundesgericht die neue doppelbesteuerungsrechtliche Praxis, wonach Ausscheidungsverluste zu vermeiden sind, auch im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer anwendet<sup>343</sup>. Die heutige Rechtsprechung misst dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Kombination mit dem Schlechterstellungsverbot einen hohen Stellenwert bei und schränkt somit den Umfang des einst uneingeschränkt geltenden Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons ein<sup>344</sup>. Bis heute hat sich das Bundesgericht zu diesem Punkt im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern nicht äussern müssen.

## **223. Privilegierung von Verwandten als sozialpolitische Rechtfertigung (mit Exkurs)**

Das Gleichheitsgebot gemäss Art. 8 BV verlangt für gleiche Verhältnisse gleiche Vorschriften<sup>345</sup>. Wesentliche Ungleichheiten erfordern unterschiedliche Regelungen. Diese sind dann zulässig, wenn erstens unterschiedliche Verhältnisse tatsächlich bestehen, sie zweitens durch das übergeordnete Recht gerechtfertigt sind und drittens die zugrunde liegenden Wertvorstellungen eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen<sup>346</sup>. Eine Ungleichbehandlung ist nämlich dann zulässig, wenn diese durch ein legitimes Interesse gerechtfertigt ist<sup>347</sup>.

Erbschafts- und Schenkungssteuern sehen aufgrund der verwandtschaftlichen Nähe eine tarifliche Abstufung der Steuersätze vor. Mit zunehmender Entfernung erhöhen sich die Tarife. In den meisten Kantonen werden direkte Nachkommen nur mild oder gar nicht besteuert. Die Begünstigung von direkten Nachkommen und nahen Verwandten

---

<sup>342</sup> BGE 130 I 222 E. 9.6; BEHNISCH, ASA 74, 109.

<sup>343</sup> Vgl. die Entwicklung der Praxis eingehend in MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 51 ff.

<sup>344</sup> Die SSK hat im KS-SSK Nr. 27 die neue Rechtsprechung über die Verlustverrechnung für die Praxis der Kantone konkretisiert und damit künftige Konflikte beseitigt. Es wurden wichtige Ausscheidungsgrundsätze aufgestellt, wobei diese für das Bundesgericht nicht bindend sind. Vgl. aber die Entwicklung in der Praxis, MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 69 f.

<sup>345</sup> HINDERSMANN/MYSSSEN, N 104 f.; OEHRLI, 60; RICHNER/FREY, N 30 zu § 1.

<sup>346</sup> HANGARTNER, 72; HENSEL, N 76; OEHRLI, 60; RICHNER/FREY, N 30 zu § 1.

<sup>347</sup> SCHEFER, 67.

gegenüber entfernteren Verwandten oder Nichtverwandten bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit kann aus Sicht des Allgemeinheitsgebotes als stossend empfunden werden. Für diese Differenzierungen gibt es *sachliche* Gründe. Ehe und Familie sind wegen ihrer gesellschaftlichen Funktion verfassungsrechtlich und gesetzlich anerkannt<sup>348</sup>. Innerhalb der Familienmitglieder besteht eine weitgehende gegenseitige *Unterhalts- und Unterstützungspflicht*<sup>349</sup>. Diese Unterstützungspflicht vermindert sich mit dem weiter entfernten Verwandtschaftsgrad. Im Erbrecht wird den Familienmitgliedern eine Sonderstellung zugemessen, wobei Ehegatten und Nachkommen hinsichtlich des Pflichtteilschutzes besondere Beachtung geschenkt wird<sup>350</sup>. Auch hier wird der Aspekt der Vorsorge hervorgehoben<sup>351</sup>. Ebenso massgeblich ist auch der *Kontinuitätsaspekt*, der aus der Sicht des Erblassers ebenfalls zu den Realien der Gesetzgebung gehört<sup>352</sup>. Die tief verwurzelte Vorstellung, dass das ererbte oder erschaffene Gut in der Person des Rechtsnachfolgers weiter bestehen soll, darf nicht mit einem plötzlichen Liquiditätsentzug in Form einer überrissenen Erbschafts- oder Schenkungssteuer vereitelt werden<sup>353</sup>. Diese familienbezogenen Wertvorstellungen und Aspekte müssen daher im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht beachtet und der steuerliche Zugriff soll auf ein Minimum beschränkt werden<sup>354</sup>. Daher soll den Erben ein überwiegender Teil des Nachlasses steuerfrei zufließen<sup>355</sup>.

Dagegen erscheint die Bevorzugung entfernter Verwandter gegenüber Nichtverwandten als problematisch. Gesichtspunkte für eine sachgerechte Begründung einer derartigen Differenzierung liegen nicht vor und im Licht des Gleichheitsgebotes sowie des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind entfernte Verwandte und

---

<sup>348</sup> Art. 14 BV; Art. 8 und 12 EMRK.

<sup>349</sup> Vgl. Art. 163, 277, 278 und 328 Abs. 1 ZGB.

<sup>350</sup> Art. 470 ff. ZGB; RICHNER/FREY, N 62 zu § 1 und N 1 ff. zu § 11.

<sup>351</sup> SCHEFER, 67; OEHRLLI, 62 mit Verweis.

<sup>352</sup> BÖCKLI, 384 f.

<sup>353</sup> BÖCKLI, 384 f. Klarerweise schwindet der Kontinuitätsaspekt bei den entfernten Verwandten und Nichtverwandten.

<sup>354</sup> RICHNER/FREY, N 63 zu § 1.

<sup>355</sup> RICHNER/FREY, N 63 f. zu § 1.



Nichtverwandte mit dem Maximalsatz zu besteuern<sup>356</sup>. Auch Vermögenszuwendungen zwischen Konkubinatspartnern geniessen z.T. keine steuerliche Privilegierung und werden mit dem Maximalsatz besteuert. Die völlige Nichtberücksichtigung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft wird vonseiten verschiedener Autoren als bedenklich, jedoch nicht als verfassungswidrig betrachtet<sup>357</sup>.

Die veränderten Wertvorstellungen in der heutigen Gesellschaft haben zu einer Wandlung geführt. Die frühere Grossfamilie, wie sie im Rahmen der differenzierten Steuerfreibeträge und Zuschläge in den Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzen Ausdruck findet, wurde durch die Kleinfamilie abgelöst<sup>358</sup>. In der heutigen Gesellschaft haben sich zudem neue Erscheinungsformen des Zusammenlebens ausserhalb des traditionellen Familienverständnisses wie Ehe und Familie entwickelt: Angetroffen werden Formen des Zusammenlebens oder sonst engere sozialere Beziehungen ausserhalb der traditionellen Gemeinschaften wie Konkubinate<sup>359</sup>. Beim Konkubinat liegen keine eheliche Bande vor. Auch wenn diese fehlen, können die persönlichen Beziehungen der Lebenspartner so intensiv sein, dass diese einer ehelichen Lebensgemeinschaft gleichgestellt werden können. Eine Gleichsetzung mit dem Ehegatten und damit eine subjektive Steuerbefreiung ist aber unter dem Gesichtspunkt der rechtsgleichen Behandlung nicht angebracht<sup>360</sup>. Dies schon deshalb, weil der Schutz von Familie und Ehe verfassungsrechtlich verankert ist<sup>361</sup>. Die völlige Vernachlässigung der Konkubinate ruft aber einige Bedenken hervor. Die meisten Steuergesetze sehen einen engen Familienbegriff vor. Befremdend ist es auch, dass die Steuersätze, die Steuerfreibeträge und die Zuschläge für entferntere Verwandte günstiger sind als jene für Konkubinatspartner, obwohl unter Umständen der Erblasser zu diesen entfernteren Verwandten überhaupt

---

<sup>356</sup> BÖCKLI, 387 f.; OEHRLI, 65.

<sup>357</sup> HINDERSMANN/MYSEN, N 104 f.; RICHNER/FREY, N 62 zu § 1 und N 1 ff. zu § 11.

<sup>358</sup> RICHNER/FREY, N 10 zu § 11.

<sup>359</sup> RICHNER/FREY, N 10 zu § 11.

<sup>360</sup> RICHNER/FREY, N 11 zu § 11.

<sup>361</sup> Art. 14 BV; SCHEFER, 67.

keine Beziehungen hatte, sie aber trotzdem gesetzlich bevorzugt werden<sup>362</sup>. Ebenso kommen eheliche Beziehungen von getrennt lebenden Partnern in den Genuss der Befreiung der subjektiven Steuerpflicht, weil keine Einschränkungen hinsichtlich der Privilegierung gemacht werden<sup>363</sup>. Die völlige Nichtberücksichtigung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern im Vergleich zu getrennt lebenden Ehepartnern einer ehelichen Lebensgemeinschaft wirkt somit stossend und lebensfremd<sup>364</sup>. Denn immer häufiger sind andauernde Konkubinatsverhältnisse vorzufinden, welche in jeder Hinsicht wie eine Ehe funktionieren. Es besteht deshalb kein sachlicher Grund für eine Differenzierung. Dass die Feststellung eines Konkubinats nicht immer einfach ist, kann nicht übersehen werden<sup>365</sup>. Diese Schwierigkeit darf aber nicht überbewertet werden<sup>366</sup>. Auf Grundlage von Beweisen kann der Steuerpflichtige das Vorliegen einer solchen Beziehung nachweisen. Lehre und Rechtsprechung im Zivilrecht haben bereits einschlägige Erfahrungen bezüglich der Feststellung solcher nichtehelicher Beziehungen<sup>367</sup>. Der Steuergesetzgeber ist daher grundsätzlich aufgerufen, seinen Familienbegriff zu erweitern und für eine angemessene Behandlung von Konkubinatspartnern zu sorgen<sup>368</sup>. Die Zielsetzung wäre, dass steuerrechtliche Bestimmungen, wenn nicht eine völlige Gleichstellung mit den ehelichen Lebensgemeinschaften, zumindest eine wesentliche Begünstigung ihrer Rechtsstellung vorsehen würden. Teilweise wurde dieser Forderung nachgekommen. Heute sehen die kantonalen Bestimmungen die unterschiedlichsten Definitionen hinsichtlich der erforderlichen Dauer des Zusammenlebens von Konkubinatspartnern vor. Im Kanton Basel-Stadt wird zum Beispiel ein verminderter einfacher Steuersatz von 6%, statt 18%, gewährt, wenn die Konkubinatspartner seit mindestens fünf Jahren in gemeinsamem Haushalt mit gleichem

---

<sup>362</sup> RICHNER/FREY, N 12 zu § 11.

<sup>363</sup> RICHNER/FREY, N 2 ff. zu § 11.

<sup>364</sup> Vgl. HANGARTNER, 75; auch RICHNER/FREY, N 12 zu § 11.

<sup>365</sup> RICHNER/FREY, N 12 zu § 11.

<sup>366</sup> RICHNER/FREY, N 12 zu § 11.

<sup>367</sup> BGE 118 II 238; RICHNER/FREY, N 12 zu § 11.

<sup>368</sup> RICHNER/FREY, N 12 zu § 11.

steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben (§ 130 Abs. 1 BS StG)<sup>369</sup>. Im Kanton Graubünden hingegen werden sie den Ehegatten (Art. 107 Abs. 2 GR StG) gleichgestellt, im Kanton Tessin aber mit dem Höchstsatz wie Nichtverwandte besteuert (Art. 154 lit. f TI StG).

## 23. Verbot von Steuerprivilegien: Konkordat vom 10. Dezember 1948 über den Ausschluss von Steuerabkommen

Das an den Gesetzgeber gerichtete Verbot von Steuerprivilegien ist Ausdruck des Rechtsgleichheitsgedankens und der Allgemeinheit der Steuer<sup>370</sup>. Dieses bezweckt, dass durch das materielle Recht eine gleichartige Besteuerung von gleichartigen Tatbeständen<sup>371</sup> und durch das formelle Recht die rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen im Verfahren sichergestellt wird<sup>372</sup>. Das Verbot von Steuerprivilegien ist auch im interkantonalen Recht verankert. Ausser Betracht fallen gesetzlich verankerte Privilegierungen aus gesamtwirtschafts-, systembedingten oder aus sozialpolitischen Gründen, die auch im interkantonalen Verhältnis zulässig sind.

In der Absicht, die steuerrechtlichen Vorschriften auf alle im Kanton steuerpflichtigen Personen und Objekte gleichmässig und uneingeschränkt anzuwenden und die Beachtung des Grundsatzes der Gesetzmässigkeit der Verwaltung zu gewährleisten<sup>373</sup>, ist auf Initiative der Konferenz kantonaler Finanzdirektoren ein Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen zustande gekommen, das vom Bundesrat am 26. September 1949 genehmigt wurde<sup>374</sup>. Dieses hat zum Ziel, die Gewährung von nicht

---

<sup>369</sup> Vgl. zudem BGer, 19.7.2010, 8C\_196/2010, E. 5.3, wonach das Bundesgericht im Bundesrecht verschiedene zeitliche Komponenten vorsieht; im Rahmen der Prüfung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes bei einem Konkubinatspaar entscheidet es im Einzelfall.

<sup>370</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 6 zu Art. 19 KV.

<sup>371</sup> RICHNER/FREY, N 32 ff. zu § 1.

<sup>372</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 6 zu Art. 19 KV.

<sup>373</sup> Vgl. auch GRETER, Komm. StHG, N 1 zu Art. 5.

<sup>374</sup> Konkordat vom 10.12.1948 über den Ausschluss von Steuerabkommen, in Kraft seit dem 6.10.1949; GS 17, 537; SR 671.1.

konkordatskonformen Steuervorteilen zu vermeiden, um die Konkurrenz-situation zwischen den Kantonen zu entschärfen<sup>375</sup>. Zusätzlich bezweckt es die Verbesserung des Meldewesens.

Die Kantone verpflichten sich in Art. 1, "keine Steuerabkommen mit Steuerpflichtigen abzuschliessen und von einer durch Gesetz oder Verordnung eingeräumten Befugnis zum Abschluss solcher Abkommen fortan keinen Gebrauch zu machen". Das Konkordat enthält auch die Klausel, dass die Kantone keine Steuerabmachungen mit Steuerpflichtigen auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuer abschliessen dürfen. Gemäss Art. 1 Abs. 4 verpflichten sie sich im Einzelfall, bei Nachlass-, Erbschafts-, Schenkungs- und Handänderungssteuern keine besonderen Abmachungen zu treffen, die mit der Gesetzgebung in Widerspruch stehen. Das Konkordat nimmt jedoch Rücksicht auf bestehende Abkommen und anerkennt in besonderen Fällen gesetzlich vorgesehene Erleichterungen.

Falls die Kantone trotzdem gewissen Pflichtigen ungerechtfertigte Steuervorteile gewähren, werden sie im Sinn des Bundesgesetzes über den Finanzausgleich hinsichtlich der Finanzkraft in die nächsthöhere Gruppe eingeordnet. Befinden sie sich bereits in der höchsten Klasse, erhalten sie herabgesetzte Bundesbeiträge<sup>376</sup> (Art. 5 BG über den Finanzausgleich unter den Kantonen vom 19. Juni 1959)<sup>377</sup>.

Dem Konkordat gehören heute sämtliche Kantone an und es ist für alle verbindlich und dem kantonalen Recht übergeordnet. Es bleibt jedoch den Kantonen freigestellt, unter Beobachtung einer zweijährigen Kündigungsfrist, vom Konkordat zurückzutreten.

Materiell geht das Konkordat nicht sehr weit und überlässt den Kantonen einen gewissen Spielraum.

---

<sup>375</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 55 zum interkantonalen Recht.

<sup>376</sup> SR 613.1, AS 1959, 931; 1967, 1521; REICH, Komm. StHG, N 22 zu Vorb. Art. 1/2; GRÜNINGER/STUDER, XIX–XX; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 55 zum interkantonalen Recht.

<sup>377</sup> REICH, Komm. StHG, N 22 zu Vorb. Art. 1/2; GRÜNINGER/STUDER, XIX–XX; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 55 zum interkantonalen Recht.

### 3. Gleichmässigkeit der Besteuerung

Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit sind Steuerpflichtige bei gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen in gleicher Weise zu besteuern. Wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen müssen zu unterschiedlichen Belastungen führen<sup>378</sup>. Von namhaften Autorinnen und Autoren wird hervorgehoben, dass dieser Grundsatz keine über das allgemeine Gleichbehandlungsgebot hinausgehende Informationen und zusätzliche steuerspezifische Wertungen beinhaltet<sup>379</sup>. Mit dem Aufkommen und der Verfestigung des Prinzips der Leistungsfähigkeit als zentrale Lastenverteilungsregel ist es mehr und mehr seines Inhaltes verlustig gegangen<sup>380</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat die Funktion des althergebrachten Grundsatzes der Gleichmässigkeit der Besteuerung übernommen<sup>381</sup>.

Dass das Gleichmässigkeitsprinzip keine weitergehenden Informationen enthält und zum Teil inhaltslos geworden ist, ergeht auch aus der Praxis des Bundesgerichts<sup>382</sup>. In der Definition des Gleichmässigkeitsprinzips verwendet es Formulierungen, welche sich teilweise an das Gleichbehandlungsgebot<sup>383</sup> anlehnen, oft rücken diese in die Nähe des Allgemeinheitsprinzips<sup>384</sup> oder des Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>385</sup>. So hält das höchste Gericht in BGE 137 I 145 ff. E. 2.1 Folgendes fest: Nach den Grundsätzen der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Verhältnismässigkeit der Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Besteuerung sind Steuerpflichtige bei gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern; verschiedenen tatsächlichen Verhältnissen, die sich auf die wirtschaftliche

---

<sup>378</sup> REICH, Steuerrecht, § 4, N 135 ff.; DERS., Die wirtschaftliche Doppelbelastung, 27 f.; HINDERSMANN/MYSEN, N 104 f.

<sup>379</sup> REICH, Die wirtschaftliche Doppelbelastung, 27 f.; DERS., Steuererhebungsprinzipien, 103 f.

<sup>380</sup> Zur Geschichte vgl. REICH, Steuererhebungsprinzipien, 103; DERS., ST 1990, 173.

<sup>381</sup> REICH, ST 1990, 173; S.M. SENN, 146.

<sup>382</sup> REICH, Steuerrecht, § 4, N 138.

<sup>383</sup> BGE 137 I 145 ff. E. 2.1.

<sup>384</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 103.

<sup>385</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 103; S.M. SENN, 147 f.

Leistungsfähigkeit auswirken, ist durch eine unterschiedliche Steuerbelastung Rechnung zu tragen<sup>386</sup>. In dieser Formulierung enthält der Grundsatz der Gleichmässigkeit keine weiteren über das Gleichbehandlungsgebot hinausgehenden steuerspezifischen Wertungen, verfügt aber auch über keine klaren Konturen<sup>387</sup>. Nachdem dieser Grundsatz auf der gleichen Abstraktionsebene<sup>388</sup> wie das Gleichbehandlungsgebot steht und daher nur eine unnötige Parallele darstellt, darf er als überflüssig bewertet und somit ersatzlos gestrichen werden<sup>389</sup>.

## **4. Das Leistungsfähigkeitsprinzip**

### **41. Konkretisierung des allgemeinen Gleichbehandlungsgebotes**

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist eine für die Zwecke der Besteuerung zentrale Konkretisierung des allgemeinen Gleichbehandlungsgebotes<sup>390</sup>. Es ist ein abgeleitetes Verfassungsprinzip<sup>391</sup>. Wie jedes abstrakte Prinzip ist auch das Leistungsfähigkeitsprinzip unbestimmt, aber nicht unbestimmbar<sup>392</sup>. Gemäss diesem Grundsatz soll sich die Besteuerung nach den einem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und nach den die Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnissen richten<sup>393</sup>.

---

<sup>386</sup> Vgl. auch BGE 114 Ia 224; vgl. auch REICH, Steuererhebungsprinzipien, 103.

<sup>387</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 104; S.M. SENN, 148.

<sup>388</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 104; DERS., ST 1990, 173; S.M. SENN, 148.

<sup>389</sup> MATTEOTTI, ASA 78, 636; REICH, Steuererhebungsprinzipien, 104; HENSEL, N 78, hingegen "verschmilzt" die beiden Grundsätze und betrachtet das Prinzip der Gleichmässigkeit mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als gleichbedeutend. Vgl. zudem BGE 133 I 216 E. 6.1.

<sup>390</sup> BGE 137 I 145 ff. E. 2.1; REICH, Steuerrecht, § 4, N 139 ff.: Das Leistungsfähigkeitsprinzip bildet den zentralen Massstab für eine rechtsgleiche und willkürfreie Besteuerung.

<sup>391</sup> BGE 133 I 206 E. 7.1.

<sup>392</sup> BGE 133 I 206 E. 7.2.

<sup>393</sup> R. SENN, N 78; S.M. SENN, 150.

Der Einzelne soll zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs *im Rahmen* seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden<sup>394</sup>.

Eine gleichmässige Besteuerung kann aber nur dann erzielt werden, wenn nicht eine absolute, sondern eine *relative* Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen gewährleistet wird<sup>395</sup>. Gleich soll nicht der Steuersatz, sondern die durch die Besteuerung hervorgerufene materielle Belastung des Einzelnen sein<sup>396</sup>. Massgebend ist die *subjektive* Fähigkeit des Steuerpflichtigen, die Staatsausgaben zu "berappen"<sup>397</sup>. Alle Bürger sollen gleich schwer getroffen werden, das *gleiche Opfer* bringen<sup>398</sup>. Jeder Steuerpflichtige soll aber entsprechend seinen wirtschaftlichen Fähigkeiten Opfer bringen<sup>399</sup>, "verhältnismässig gleich" belastet werden<sup>400</sup>.

Das opfertheoretische Verständnis des Grundsatzes der gleichmässigen Besteuerung führt zwangsläufig zur progressiven Ausgestaltung des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs sowie des Erbschafts- und Schenkungssteuertarifs, aber auch zur möglichen breiten Erfassung aller Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit<sup>401</sup>. Eine Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann nur dann gewährleistet werden, wenn *alle wesentlichen Elemente* der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Steuerobjekt und in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden können<sup>402</sup>.

---

<sup>394</sup> BGE 122 Ia 103 f.; REICH, Die wirtschaftliche Doppelbelastung, 28 f.; DERS., Steuererhebungsprinzipien, 104.

<sup>395</sup> REICH, ST 1990, 173.

<sup>396</sup> REICH, ST 1990, 173.

<sup>397</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 104; DERS., ST 1990, 173; S.M. SENN, 150; HENSEL, N 79.

<sup>398</sup> BGE 133 I 206 E. 7.3; REICH, Steuererhebungsprinzipien, 104; DERS., ST 1990, 173.

<sup>399</sup> S.M. SENN, 152.

<sup>400</sup> HENSEL, N 79; HINDERSMANN/MYSSEN, N 106.

<sup>401</sup> HENSEL, N 79; REICH, ST 1990, 173; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 8 zu Art. 19 KV; S.M. SENN, 180.

<sup>402</sup> REICH, Steuerrecht, § 4, N 139 ff.; DERS., ST 1990, 174.

## 42. Gerechte Steuerlastverteilung als Prinzip

### 421. Vertikale und horizontale Steuergerechtigkeit

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bildet den "Schlüsselbegriff" einer gerechten Steuerlastverteilung<sup>403</sup>. Unter dem Gesichtspunkt einer gerechten Steuerlastverteilung werden in Lehre und Praxis zwei Aspekte herausgeschält: eine *vertikale* und eine *horizontale* Steuergerechtigkeit<sup>404</sup>. Die *vertikale* Leistungsfähigkeit verlangt, dass die Steuerpflichtigen in verschiedenen wirtschaftlichen Verhältnissen einer unterschiedlichen Belastung unterliegen müssen<sup>405</sup>. Beim Postulat der *horizontalen* Leistungsfähigkeit wird hingegen verlangt, dass Steuerpflichtige in gleichen Verhältnissen gleich zu behandeln sind<sup>406</sup>. Das Bundesgericht hält dementsprechend in der erwähnten Entscheid BGE 110 Ia 14 Folgendes fest: "Bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d.h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen gering. Aus dem Gleichheitssatz lässt sich deshalb nicht ableiten, wie steil und bis zu welchem Höchstansatz ein progressiver Tarif ansteigen soll; es kann nicht wesentlich mehr verlangt werden als ein stetiger Verlauf der Belastungskurve. In horizontaler Richtung ist die Vergleichbarkeit wesentlich grösser und das Gleichbehandlungsgebot entsprechend zwingender: Leute mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sollen gleich viel Steuern bezahlen. Verstösse in dieser Hinsicht werden von den Betroffenen härter empfunden und lassen sich auch besser überprüfen. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist daher gross in vertikaler Hinsicht. Der Spielraum des Gesetzgebers ist enger bei der horizontalen Verteilung der Steuerlast, d.h. bezüglich der Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen gleicher

---

<sup>403</sup> S.M. SENN, 166 mit Verweisen.

<sup>404</sup> Vgl. mehr dazu in BGE 133 I 206 E. 7.2; MATTEOTTI, ASA 78, 636 ff.; auch REICH, ST 1990, 175; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 16 zu Art. 127; in Anlehnung an die bundesdeutsche Lehre erstmals in der Praxis des Bundesgerichts: BGE 110 Ia 7.

<sup>405</sup> REICH, ST 1990, 175; S.M. SENN, 166.

<sup>406</sup> Von einem Teil der Lehre wird der Aspekt der horizontalen Steuergerechtigkeit dem Prinzip der Gleichmässigkeit der Besteuerung zugeordnet. Vgl. dazu REICH, Steuererhebungsprinzipien, 103; S.M. SENN, 167.



Leistungsfähigkeit"<sup>407</sup>. Diese beiden Prinzipien tragen zur generellen Frage der Tragweite der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien bei und schränken den Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers sowohl in vertikaler als auch in horizontaler Hinsicht ein<sup>408</sup>. Obwohl der Entscheidungsspielraum bezüglich der Belastungsregelung für den Gesetzgeber bei beiden Prinzipien eingeschränkt ist, besteht noch keine Gewähr, dass dieses Prinzip auch vollumfänglich zum Tragen kommt. Notwendig ist eine taugliche *objektive* und *subjektive* Vergleichsgrundlage<sup>409</sup>. *Objektive* Vergleichsgrundlage bildet das gesamte Reineinkommen<sup>410</sup>, das als wesentlicher Indikator und wichtigste Bestimmungsgrösse des Bedürfnisbefriedigungsumfangs<sup>411</sup> sowie als geeignetste Bemessungsgrundlage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt<sup>412</sup>. Die Vergleichsgrundlage ist nur dann vollständig, wenn die *subjektive* Seite bzw. die persönliche wirtschaftliche Situation des Einzelnen berücksichtigt wird<sup>413</sup>. Neben dem Einkommen<sup>414</sup> soll deshalb auch das Vermögen<sup>415</sup> herangezogen werden.

Zur sachgerechten Verwirklichung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und des Gleichheitsgrundsatzes soll nämlich neben den einer steuerpflichtigen Person zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern auch deren persönliche Verhältnisse miteinbezogen werden<sup>416</sup>. Das Prinzip

---

<sup>407</sup> Vgl. auch die spätere Praxis bezüglich horizontaler Steuergerechtigkeit, vgl. BGE 133 I 206 E. 7.2; vgl. auch BGE 128 I 240 ff.; 124 I 145 ff.

<sup>408</sup> REICH, ST 1990, 175.

<sup>409</sup> REICH, ST 1990, 174; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 17 zu Art. 127; S.M. SENN, 168 ff.

<sup>410</sup> REICH, ST 1990, 174; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 18 zu Art. 127.

<sup>411</sup> S.M. SENN, 169 mit Verweisen.

<sup>412</sup> REICH, ST 1990, 174.

<sup>413</sup> VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 17 zu Art. 127; REICH, ST 1990, 174; S.M. SENN, 167 f., insb. 169.

<sup>414</sup> Gleiche Reineinkommen dürfen dann nicht gleich belastet werden, wenn sie den verschiedenen Einkommensträgern nicht dasselbe Bedürfnisbefriedigungspotenzial vermitteln. Mit Freibeträgen, Sozialabzügen und mit unterschiedlichen Tarifen muss den persönlichen wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden. Vgl. dazu REICH, ST 1990, 174.

<sup>415</sup> Der Vermögensbesteuerung kommt im geltenden Recht lediglich eine ergänzende Funktion zu. Vgl. zudem HÖHN, ZBl 80, 253.

<sup>416</sup> REICH, ST 1990, 174; S.M. SENN, 172.

der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist dann gewahrt, wenn nach *Abzug* der Steuern auch eine entsprechende Leistungsfähigkeit verbleibt<sup>417</sup>.

## **422. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bei Erbschaften und Schenkungen**

### **4221. Im Allgemeinen**

Für jede einzelne Steuerart muss bestimmt werden, in welcher Hinsicht der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angewandt werden kann. Bei Subjektsteuern bildet Massstab der Steuerbelastung die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen<sup>418</sup>. In Bezug auf die Objektsteuer bestimmt das *Objekt* das Mass der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit<sup>419</sup>.

Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer bildet Steuerobjekt der *Vermögensübergang* zufolge Todes oder unter Lebenden das Mass der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es werden nur jene Vermögenszuflüsse belastet, welche durch Erbfall oder Schenkung zufließen. Grundsätzlich wird die Höhe des Vermögensanfalles abzüglich der damit zusammenhängenden Kosten und Aufwendungen berücksichtigt, d.h. lediglich der *Nettovermögenszugang*<sup>420</sup>. Als Indikator subjektiver wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit stellen die meisten Kantone auf das Verwandtschaftsverhältnis des Erben zum Erblasser oder Schenker ab und wenden einen progressiven Tarif an<sup>421</sup>. Nur wenige Kantone weichen von der vorherrschenden progressiven Besteuerung ab und wenden ungeachtet des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einen proportionalen Tarif an<sup>422</sup>. Die subjektive ökonomische Situation des Pflichtigen findet

---

<sup>417</sup> VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 20 zu Art. 127; S.M. SENN, 176.

<sup>418</sup> REICH, ST 1990, 173; HENSEL, N 78.

<sup>419</sup> RICHNER/FREY, N 42 zu § 1.

<sup>420</sup> BGer, 23.9.2009, 2C\_300/2009 = StR 65, 218; 25.11.2002, 2P.168/2002 = ASA 72, 504, E. 5.2; vgl. auch RICHNER/FREY, N 42 zu § 1.

<sup>421</sup> OEHRLI, 56.

<sup>422</sup> Vgl. als Beispiel Art. 164 NW StG.

sowohl beim progressiven als auch beim proportionalen Tarif keine Berücksichtigung.

Wenn aber die objektive Leistungsfähigkeit nicht zur Tarifbestimmung herangezogen wird, so ist der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Genüge getan, wenn eine proportionale Steuer erhoben wird. Wer aber aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip einen progressiven Tarif ableitet, muss verlangen, dass sich dieser an der gesamten Leistungsfähigkeit des Pflichtigen und nicht bloss an der Höhe des Vermögensanfalles orientiert<sup>423</sup>. Dann stellt sich aber die Frage, ob die Erbschafts- und Schenkungssteuer überhaupt noch als Objektsteuer auszugestalten sei<sup>424</sup>.

#### 4222. Keine Notwendigkeit der Berücksichtigung von subjektiven Leistungsfähigkeitskriterien

Kantonale Erbschafts- und Schenkungssteuern stellen nun als Objektsteuern nicht auf die subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erben oder Beschenkten ab. Die Kantone berücksichtigen, wie bereits erörtert, lediglich die Zunahme durch den betreffenden Zufluss<sup>425</sup> und nehmen keine Rücksicht auf eine *gesamthafte* subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen<sup>426</sup>. Die Berücksichtigung der subjektiven Bemessungsfaktoren, wie das Verwandtschaftsverhältnis, nähert sich wohl einer Besteuerung im Sinn des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, genügt aber nicht, um die subjektive ökonomische Situation des Pflichtigen zu erfassen. Eine Projizierung auf die subjektive Situation des Steuerpflichtigen erfolgt nicht. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuern damit nur marginal verwirklicht.

Der Grundsatz der Gesamteinkommensbesteuerung verlangt eine lückenlose Abstimmung zwischen der Einkommenssteuer und der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Diese lückenlose Abstimmung findet

---

<sup>423</sup> OEHRLI, 57.

<sup>424</sup> OEHRLI, 57.

<sup>425</sup> BGer, 23.9.2009, 2C\_300/2009, E. 5.1 und 5.2 = StR 65, 218.

<sup>426</sup> Die Einzelbelastung ist aber immer im Gefüge der Gesamtbelastung zu würdigen. Vgl. zudem RICHNER/FREY, N 42 zu § 1; hinten, 4. Kap., III., 43., 83 ff.

ihren Ausdruck im Steuerharmonisierungsgesetz, und zwar in Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG. Würden Erbschaften und Schenkungen somit als Einkommen im Sinn der Reinvermögenszugangstheorie betrachtet<sup>427</sup>, stellt sich die Frage, ob die Berücksichtigung der Indikatoren subjektiver Leistungsfähigkeit in der Bemessungsgrundlage nicht sachgerechter wäre, um dem Gleichheitsgrundsatz besser nachleben zu können.

Nun nehmen aber die Kantone bei der Besteuerung anderer nicht-typischerweise regelmässig fliessender Einkommensarten keine Rücksicht auf die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Selbst Kapitalleistungen aus Vorsorge werden gemäss Art. 11 Abs. 3 StHG (auf Bundesebene nach Art. 38 DBG) gesondert nach der Höhe des Anfalles besteuert, wobei die Kantone in der Tarifffrage frei sind. Mit der gesonderten Besteuerung wird verhindert, dass diese Einkünfte durch das übrige Einkommen auf eine höhere Progressionsstufe gehoben werden<sup>428</sup>. Verschiedene Kantone besteuern aus demselben Grund weitere Einkünfte getrennt. Eine solche getrennte Besteuerung ist immer dann sinnvoll und sachgerecht, wenn es sich dabei um *aperiodische* Einkünfte handelt, die betragsmässig ein ausserordentliches Ausmass aufweisen<sup>429</sup>. Aperiodisch sind auch Wertzuflüsse aus Erbschaften und Schenkungen. Es wäre daher wenig sinnvoll und sachgerecht, diese Wertzuflüsse in das Einkommen zu integrieren, um sie in die höhere Progressionsstufe zu treiben. Die gesonderte Besteuerung ist daher angebracht und die Steuer soll *aus dem ererbten oder geschenkten* Nettozufluss bezahlt werden können<sup>430</sup>. Die Progression nach der Höhe des Vermögensanfalles ist ebenfalls sachgerecht<sup>431</sup>, wobei in der Bestimmung des Steuersatzes die Aperiodizität des Zuflusses bei Nichtverwandten und entfernteren Verwandten berücksichtigt wird, während bei Nachkommen und Ehegatten der Vorsorgecharakter und der Kontinuitätsaspekt im Vordergrund stehen müssen. Eine Berücksichtigung der subjektiven ökonomischen Situation wäre daher von diesem Gesichtspunkt aus grundsätzlich nicht notwendig.

---

<sup>427</sup> Vgl. vorne, 3. Kap., II., 1., 20 ff.

<sup>428</sup> REICH, Komm. StHG, N 37 f. zu Art. 11.

<sup>429</sup> REICH, Komm. StHG, N 38 zu Art. 11.

<sup>430</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III A, Nr. 6; BGer, 30.11.2004, 2P. 139/2004, E. 4.3.

<sup>431</sup> Vgl. über den Tarifverlauf der Einkommenssteuer: BGE 133 I 206 ff. E. 8.1.

### 43. Schutz des Einzelnen als oberster Richtpunkt des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Es ist prinzipiell verfassungswidrig, wenn die Steuerleistung an den verfügbaren Mitteln gemessen wird<sup>432</sup>, ohne alle wesentlichen Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit als Steuerobjekte zu berücksichtigen<sup>433</sup>. Das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit setzt einer Besteuerung dort die Schranke, wo die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht vorliegt oder wo eine vorhandene Leistungsfähigkeit zerstört würde, wo die Voraussetzungen eines menschenwürdigen Lebens nicht mehr gesichert sind<sup>434</sup>. Eine Besteuerung des Existenzminimums ist deshalb unzulässig<sup>435</sup>. Verfassungsrechtlich soll niemand in seinem Recht auf Existenzsicherung durch staatliche Abgabeforderungen verletzt werden. Die materiellen Mindestvoraussetzungen der Existenzsicherung müssen gewährleistet sein<sup>436</sup>, woraus folgt, dass der existenzielle Finanzbedarf des Steuerpflichtigen grundsätzlich die unterste Grenze für den Zugriff durch die Steuer darstellen muss<sup>437</sup>. Mit anderen Worten wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erst nach Deckung des notwendigen Lebensbedarfs berechnet<sup>438</sup>. Ohne die Garantie des Existenzminimums können sämtliche andere Grundrechte nicht ausgeübt werden<sup>439</sup>.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat die Funktion eines eigentlichen Schutzprinzips<sup>440</sup> und entfaltet diese Schutzfunktion auch bei einer Kumulation von Steuern. Eine Steuerordnung, die im Normalfall ertragbare Steuersätze enthält und daher verfassungsmässig ist, kann in bestimmten Fällen untragbar werden. Eine Kumulation von

---

<sup>432</sup> HENSEL, N 182.

<sup>433</sup> REICH, ST 1990, 173; vgl. auch S.M. SENN, 168.

<sup>434</sup> HÖHN, ZBl 80, 250; SCHEFER, 348; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 19 zu Art. 127; BGE 122 I 101 E. 2 mit Verweisen; ASA 56, 439 ff.

<sup>435</sup> HENSEL, N 182; S.M. SENN, 175 f.; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 20 zu Art. 127.

<sup>436</sup> HÖHN, ZBl 80, 249; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 77; REICH, Steuererhebungsprinzipien, 101; S.M. SENN, 168.

<sup>437</sup> S.M. SENN, 177; REICH, Steuererhebungsprinzipien, 101; HÖHN, ZBl 80, 249.

<sup>438</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 101.

<sup>439</sup> S.M. SENN, 184 mit Verweisen.

<sup>440</sup> S.M. SENN, 184.

verhältnismässig niedrigen Steuern, die zu einer massiv hohen wirtschaftlichen Gesamtbelastung führen, hält vor dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mehr stand<sup>441</sup>. Sobald die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch eine übermässige Steuerbelastung in Frage gestellt wird, ist der Rechtsgleichheitsgedanke verletzt. Obwohl dies in der Praxis nicht häufig vorkommt, gibt es doch Fälle, deren sachgerechte Erfassung im positiven Recht nur teilweise gelungen ist und zu Härtefällen führt<sup>442</sup>. Denkbar sind solche Fälle, bei denen zufolge bestimmter Besonderheiten mehrere an und für sich verfassungsmässige Steuerrechtsnormen durch ihr *Zusammenwirken* zu einer exzessiven Steuerbelastung führen, welche in keinem Verhältnis zur persönlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen steht und damit willkürlich ist. Als Beispiel sei das Barwertprinzip der Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze bei Nutzniessern genannt: Bei hohen Vermögenssteuerwerten kann dies zu einer Belastung führen, die bei Zusammenwirken der Erbschafts-, Einkommens- und Vermögenssteuer das effektive Einkommen übersteigt<sup>443</sup>. An dieser Stelle ist auch das Problem der Besteuerung von Leibrenten zu nennen. Die Besteuerung von Leibrenten kann in besonders gelagerten Einzelfällen zu übermässigen und damit untragbaren Belastungen führen<sup>444</sup>. Das höchste Gericht hatte bei der Besteuerung einer Leibrente die Frage einer übermässig hohen steuerlichen Belastung zu überprüfen, hatte jedoch das Problem nicht unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchleuchtet<sup>445</sup>. Es prüfte die Frage lediglich unter dem Blickwinkel der Eigentumsgarantie und hob den angefochtenen Entscheid deshalb auf, weil dieser der Rüge einer konfiskatorischen Besteuerung nicht standgehalten hatte und schon

---

<sup>441</sup> Vgl. auch CAGIANUT, ASA 47, 71.

<sup>442</sup> BÖCKLI, 371 f.

<sup>443</sup> Vgl. aber HÖHN, ZBl 80, 244, der nicht das Prinzip an sich, sondern mehr die Folgen eines Zusammenwirkens verschiedener besonderer Umstände anführt. BÖCKLI hingegen spricht von einem sachwidrigen Prinzip der gesetzlichen Regelung, die je nach den besonderen Umständen zu Härtefällen führen kann, vgl. dazu BÖCKLI, 371 ff.

<sup>444</sup> Als Beispiel dafür vgl. BGer, 10.5.1985, i.S. X., E. 3 = ASA 56, 439; K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III A, Nr. 5.

<sup>445</sup> So kann auch die Vererbung einer AG an entferntere Erben zu einer exzessiven Steuerbelastung und damit zu einer Zwangsliquidation führen. Vgl. dazu HÖHN, ZBl 80, 244.

allein aus diesem Grund aufzuheben war<sup>446</sup>. Obwohl vom Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit aus die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit krass verletzt war, erachtete es das Bundesgericht nicht als notwendig, die Frage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu prüfen<sup>447</sup>. Hätte das Bundesgericht diese Frage vorab durchleuchtet, wäre der Entscheid allein aus diesem Grund aufzuheben gewesen. Denn die Steuerbelastung soll sich nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten<sup>448</sup>, was im besonderen Fall konkret nicht vorlag. Aus dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit leitet sich ergo eine Belastungsobergrenze ab, welche Schutz vor exzessiver Steuerbelastung bieten kann und bereits *vor* einer Verletzung der Eigentumsgarantie zum Tragen kommt<sup>449</sup>. Die Leistungsfähigkeit ist deshalb dann nicht mehr gewahrt, wenn die Existenz nicht mehr gesichert ist<sup>450</sup>. Dies bedeutet, dass die Menschenwürde als oberster Richtpunkt gilt und damit absolut geschützt werden soll. Darüber ist sich die Doktrin einig<sup>451</sup>.

#### 44. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als sachgerechte Regel

Die grundlegenden Zielrichtungen sind für jedes Grundrecht sachspezifisch und gesondert herauszukristallisieren<sup>452</sup>. Dies erfordert gewisse materielle Wertungen<sup>453</sup>. Letztlich finden die auf abstrakter Ebene angesiedelten Schutzpflichten ihre Rechtfertigung im Schutz des Einzelnen<sup>454</sup>.

---

<sup>446</sup> Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III A, Nr. 5.

<sup>447</sup> Vgl. dazu REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 26.

<sup>448</sup> Vgl. BGer, 23.9.2009, 2C\_300/2009, E. 5.1 = StR 65, 218; BGE 122 I 103 f.; 118 Ia 3; 114 Ia 225; 99 Ia 652 f.

<sup>449</sup> REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 26; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 20 f. zu Art. 127; HÖHN, ZBl 80, 250; S.M. SENN, 184.

<sup>450</sup> BGer, 10.5.1985, i.S. X., E. 3 = ASA 56, 439; K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III A, Nr. 5; HÖHN, ZBl 80, 250.

<sup>451</sup> HÖHN, ZBl 80, 251; REICH, ASA 53, 9; DERS., ST 1990, 174 f.; CAGIANUT, ASA 47, 71.

<sup>452</sup> SCHEFER, 289.

<sup>453</sup> SCHEFER, 289.

<sup>454</sup> SCHEFER, 289.

Obwohl die Unbestimmtheit des Leistungsfähigkeitsprinzips Tatsache ist, wird jedoch in der Literatur und Rechtsprechung dieses Prinzip einhellig als sachgerechte Regel anerkannt<sup>455</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht den Gerechtigkeitsvorstellungen der Gegenwart am besten, denn Gleichheit in der Steuerverteilung wird nur über eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erreicht<sup>456</sup>. Das Prinzip soll sachspezifisch fortgebildet und weiterentwickelt werden. Als massgebliches Kriterium steuerlicher Gleichbehandlung vereinigt der Begriff eine ganze Reihe verfassungsrechtlicher Wertvorstellungen<sup>457</sup> und soll Leitidee für die Ausgestaltung des Gesamtsteuersystems bilden<sup>458</sup>. Die hohe abstrakte Natur des Leistungsfähigkeitsgedankens bedarf somit gesetzgeberischer Konkretisierung, welche durch eine Abfolge von Unterprinzipien erreicht wird<sup>459</sup>. Aus dem zentralen Gedanken, wonach Steuerlasten unter den Steuerpflichtigen nach Massgabe ihrer Leistungsfähigkeit aufgeteilt werden müssen, kann abgeleitet werden, dass unverhältnismässige Mehrbelastungen verpönt sind<sup>460</sup>. Sie widersprechen dem Rechtsgleichheitssatz und Gerechtigkeitsempfinden<sup>461</sup>. Die Belastung ist also nur dann verhältnismässig und rechtsgleich, wenn die Mehrbelastung auch kontinuierlich und gleichmässig verläuft<sup>462</sup>. Dies bedeutet aber nicht, dass eine vollständige Abschöpfung des Mehreinkommens zulässig ist<sup>463</sup>.

Im sachspezifischen Bereich wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip mittels einer Reihe von Unterprinzipien näher konkretisiert, indem das Bundesgericht Strukturprinzipien, wie das Verbot der mehrmaligen Abschöpfung aus der gleichen Vermögensquelle, den Grundsatz des Progressionsvorbehaltes, die gerechte Verteilung dank vollständigem

---

<sup>455</sup> BGE 133 I 206 E. 7.2; REICH, ASA 53, 28; S.M. SENN, 156 und 162.

<sup>456</sup> BGE 133 I 206 E. 7.3; S.M. SENN, 157.

<sup>457</sup> S.M. SENN, 168.

<sup>458</sup> VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 17 zu Art. 127, einerseits für die Ausgestaltung der einzelnen Steuerarten und andererseits für die Ausgestaltung der Gesamtheit aller Steuerarten.

<sup>459</sup> REICH, ASA 53, 28.

<sup>460</sup> HÖHN, ZBl 80, 251.

<sup>461</sup> HÖHN, ZBl 80, 249; vgl. auch BGE 126 I 79 mit Hinweis auf BGE 124 I 197.

<sup>462</sup> HÖHN, ZBl 80, 249; S.M. SENN, 183.

<sup>463</sup> S.M. SENN, 183 f.



Abzug von Schulden sowie das Prinzip der Einheitlichkeit bei der Bewertung von inner- und ausserkantonalen Werten, abgeleitet hat.

#### 45. Wahrung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im interkantonalen Verhältnis

##### **451. Verbot der mehrmaligen Abschöpfung des gleichen Steuersubstrats**

Doppelbesteuerungen werden als nicht gerecht empfunden. Die Erhebung von beliebigen Steuern durch die Kantone führt zu Steuerüberlagerungen und Übermassbesteuerungen. Doppelbesteuerungen verletzen neben dem verfassungsrechtlichen Verbot der doppelten Besteuerung zugleich auch das verfassungsrechtliche Gebot der gleichmässigen Besteuerung und somit das Gebot der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Schöpfen zwei oder mehrere Kantone, auch wenn es sich um verschiedene Steuerobjekte handelt, aus dem gleichen Steuersubstrat, d.h., wird derjenige Fonds von Gütern angezapft, aus dem die Steuer *tatsächlich* entrichtet wird, führt dies unweigerlich zu einer doppelten oder Mehrfachbelastung, welche zu einer Schlechterstellung und zur Ungleichmässigkeit der Besteuerung führt und den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend nicht mehr sachgerecht ist. Das Postulat der *horizontalen* Leistungsfähigkeit verlangt nämlich, dass Steuerpflichtige in gleichen Verhältnissen gleich zu behandeln sind<sup>464</sup>. Die Besteuerung ist somit im Hinblick auf das Postulat der *horizontalen* Leistungsfähigkeit nicht mehr gerecht, denn die Steuerpflichtigen werden für denselben Vorgang durch zwei oder mehrere Kantone doppelt oder mehrfach belastet und gegenüber anderen innerkantonal Pflichtigen ungleich und schlechter behandelt und übermässig besteuert.

Eine Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann somit nur dann gewährleistet werden, wenn der Steuerpflichtige vor übermässiger und ungleichmässiger Besteuerung geschützt wird, d.h., wenn mehrere steuerberechtigte Körperschaften nicht aus derselben Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit schöpfen. Dies kann vermieden werden, indem technisch durch ein System der *endgültigen* Abgrenzung

---

<sup>464</sup> REICH, Steuererhebungsprinzipien, 103; S.M. SENN, 167.

die verschiedenen Steuergüter unter die Gebietskörperschaften verteilt werden und "quantitativ" nicht dasselbe Steuersubstrat mehrmals erfasst wird.

#### **452. Progressionsvorbehalt als gerechtes Mittel**

Soweit der Steuerpflichtige steuerrechtlich relevante Beziehungen zu mehreren Kantonen unterhält und sein Vermögen unter den berechtigten Kantonen *endgültig* aufgesplittet wird, können Progressionsvorteile entstehen. Der Pflichtige wird gegenüber anderen privilegiert. Damit wird nicht nur gegen den Grundsatz der Allgemeinheit, sondern auch gegen das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen. Die bundesgerichtliche Praxis zum Doppelbesteuerungsverbot sieht deshalb vor, dass solche Progressionsvorteile vermieden werden müssen, und postuliert zusammen mit der unbedingten Befreiung (Freistellungsmethode) den *Progressionsvorbehalt*<sup>465</sup>. Dieses Prinzip besagt, dass der nicht berechnete Hoheitsträger die dem anderen Hoheitsträger zugewiesenen Objekte bei der Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes berücksichtigen darf. Damit wird unverkennbar der Zweck verfolgt, die gesamte wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen trotz rechtlich bedingter Aufsplitterung des Vermögens als einziger Massstab, auf dem eine progressive Steuer sinnvoll aufbauen kann, zu wahren<sup>466</sup>. Die Zweckmässigkeit der Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt liegt somit auf der Hand. Zwar wird vorausgesetzt, dass aus Sicht der involvierten Kantone die ausserkantonalen Vermögenswerte ebenfalls bekannt sein müssen, um diese von den dem Kanton unterliegenden Vermögenswerten abzugrenzen und den Gesamtprogressionssatz bestimmen zu können. Doch sind die Vermögenswerte bei der Berechnung der kantonalen Steuern nicht mit einzubeziehen. Die finanztheoretische Motivation bzw. der Leistungsfähigkeitsgedanke ist somit zentraler Punkt des Progressionsvorbehaltes: Dieser soll eine Besteuerung nach dem Prinzip der gerechten Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewährleisten, indem Progressionsvorteile im interkantonalen Verhältnis vermieden

---

<sup>465</sup> Vgl. dazu 8. Kap., III., 159 ff.

<sup>466</sup> Vgl. STRÄULI, 41.

werden<sup>467</sup>. Da es keine aufgeteilte Leistungsfähigkeit geben kann und allein die Gesamtheit aller Faktoren massgebend ist, wird damit verhindert, dass in doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen das Mass der Steuer lediglich nach dem Objekt, welches der betreffenden Steuerhoheit unterliegt, ermittelt wird. Jeder Kanton kann daher jenen Teil besteuern, der ihm kollisionsrechtlich zugewiesen wird, jedoch unter Berücksichtigung des gesamten übergegangenen Vermögens. Der Progressionsvorbehalt wirkt auf die Ermittlung des Steuersatzes. Das Bundesgericht überlässt es den Kantonen, ob sie im internen Recht eher einen progressiven oder einen proportionalen Steuertarif vorsehen<sup>468</sup>. Die Höhe des Steuersatzes wird durch das kantonale Recht bestimmt. Gerade im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht werden meistens proportionale Steuertarife vorgesehen. Der anzuwendende Tarif muss jedoch im Umfang der gesamten übergegangenen Nettowerte berechnet werden. Grundsatz ist, dass die Steuerbelastung nicht höher sein darf als wenn der betreffende Steuerpflichtige nur in einem der beteiligten Kantone steuerpflichtig wäre<sup>469</sup>.

### **453. Verteilung der Passiven**

Das Wesen des Progressionsvorbehaltes gewährleistet eine gerechte, nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geltende Besteuerung im interkantonalen Verhältnis. Wenn das Bundesgericht anerkennt, dass es eine logische und natürliche Folge des Progressivsystems sei, wenn der Progressionssatz gemäss dem gesamten Einkommen und Vermögen bestimmt wird<sup>470</sup>, so leitet es implizit ab, dass sich eine proportionale Schuldenaufteilung und Schuldzinsenaufteilung als notwendige Folge dieses Systems aufdrängt<sup>471</sup>. Sowohl der Progressionsvorbehalt als auch die proportionale Schuldenaufteilung sind Systeme, die der Zersplitterung der Steuergüter entgegenwirken. Sie stehen dem Zuteilungsnormensystem

---

<sup>467</sup> Vgl. KNECHTLE, 83 f., insb. 84.

<sup>468</sup> BGE 48 I 55.

<sup>469</sup> BGE 137 I 145 ff. E. 2.3; Siehe dazu 6. Kap., III., 129 ff.

<sup>470</sup> BGer, 16.12.1938, i.S. Komm. Ges. Gysi & Co, E. 4 (nicht publ.).

<sup>471</sup> BGer, 23.12.1970, i.S. Albrecht, E. 3 = ASA 41, 347 = StR 1972, 319; K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, I B, Nr. 5.

jedoch nicht entgegen. Beiden Systemen ist der Zweck gemeinsam, dass die Gesamtlage der Vermögensverhältnisse trotz rechtlich bedingter Aufsplitterung berücksichtigt<sup>472</sup> und eine der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerechte Besteuerung herbeigeführt wird. Beeinflusst rechtssystematisch der Progressionsvorbehalt den Steuersatz, wirkt eine proportionale Schuldenverlegung direkt auf das Steuerobjekt und nur mittelbar auf den Steuersatz. Mit anderen Worten beeinflusst der Progressionsvorbehalt die Steuerberechnung, die proportionale Schuldenverlegung wirkt sich auf die Steuerbemessung aus. Dies kann zur Folge haben, dass, je nach kantonaler Regelung und Höhe der Steuersätze, das Steuergefälle zwischen den Kantonen sehr unterschiedlich sein kann. Diese Unterschiede sind aber gemäss bundesgerichtlicher Praxis systembedingt hinzunehmen. Aus Art. 8 Abs. 1 BV kann kein Tarifverlauf abgeleitet werden, das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt aber eine adäquate Bemessungsgrundlage<sup>473</sup>.

Zulässig ist, dass der berechtigte Kanton, ungeachtet des Rechts des anderen Kantons, mehr als den seiner Steuerberechtigung entsprechenden proportionalen Schuldenanteil übernimmt, soweit sein Gesetz dies gewährt. Sieht hingegen das kantonale Gesetz keine solche Norm vor und liegt ein Passivenüberschuss vor, müsste nach den neuen Grundsätzen der doppelbesteuerungsrechtlichen Rechtsprechung, unabhängig davon ob die Erbschafts- oder Schenkungssteuer als Objektssteuer ausgestaltet ist, dieser entweder vom Wohnsitzkanton e/o vom Belegenheitskanton übernommen werden, um dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser gerecht zu werden<sup>474</sup>. Zu dieser spezifischen Frage im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts musste das Bundesgericht bis heute noch nicht Stellung nehmen<sup>475</sup>.

---

<sup>472</sup> STRÄULI, 40 f.

<sup>473</sup> BGE 133 I 206 ff. E. 8; REICH, Steuerrecht, § 4, N 155.

<sup>474</sup> Im Hinblick auf die Einmaligkeit dieser Steuer kann ein Verlustvortrag nicht in späteren Jahren abgezogen werden.

<sup>475</sup> Keine Anwendung findet der Grundsatz des vollständigen Schuldenabzugs im internationalen Verhältnis bei Fehlen eines DBA, vgl. Entscheid in StR 65, 218 und hinten, 14. Kap., IV., 2., 355 f.

#### **454. Einheitliche Bewertung der inner- und ausserkantonalen Werte als oberstes Prinzip**

Verknüpft mit dem Wesen des Progressionsvorbehaltes und des Prinzips des vollständigen Schuldenabzuges ist die Frage der Bewertung. Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern gehört die Bewertung zu den kantonalen Kompetenzen, d.h., jeder Kanton ist befugt, seine eigenen Regeln aufzustellen. Die Anwendung eigener Bewertungsvorschriften kann aber im interkantonalen Verhältnis im Steuerauscheidungsverfahren zu Konflikten führen, wenn nicht alle involvierten Kantone gleiche Bewertungsmassstäbe kennen. Wird einerseits die kantonale Souveränität in Bezug auf die Bewertungsvorschriften voll respektiert, hat dies andererseits den Nachteil, dass im interkantonalen Verhältnis die auf verschiedenen Grundlagen beruhende Wertermittlung nicht einheitlich vorgenommen wird und damit eine uneinheitliche Verteilung der Gesamtpassiven erfolgt. Werden zu wenige oder zu viele Passiven verlegt, sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht korrekt erfasst. Folge daraus ist eine fehlende Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und (eventuell) auch eine aktuelle Doppelbesteuerung. Dies hat das Bundesgericht in Entscheid BGer, 2P.314/2001, vom 23. September 2003 erkannt und sich damit endgültig im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern zu Steuerauscheidungszwecken für eine einheitliche Bewertungsmethode sowohl für bewegliche als auch für unbewegliche Aktiven im inner- und ausserkantonalen Verhältnis entschieden.

### **5. Willkürverbot nach Art. 9 BV**

#### **51. Im Allgemeinen**

Das Willkürverbot ist ein unverzichtbares Recht unseres Rechtsstaates und garantiert dem Einzelnen im Umgang mit den Behörden ein Mindestmass an Gerechtigkeit<sup>476</sup>. Kein öffentliches Interesse, und sei es noch so stark, rechtfertigt eine willkürliche Handlung des Staates. Sowohl die recht-

---

<sup>476</sup> Vgl. BOTSCHAFT 1996, 144; SCHEFER, 507.

setzenden als auch die rechtsanwendenden Behörden haben sich daran zu halten. Einschränkungen des Willkürverbotes sind in keinem Fall zulässig, was dazu führt, dass gemäss Lehre und Praxis das Willkürverbot als absolutes Grundrecht gilt, dem als Ganzes die Qualität eines Kerngehaltes zukommt<sup>477</sup>.

Lehre und Praxis zum Willkürverbot haben zwei Aspekte fundamentaler Gerechtigkeit herausgeschält: Ein staatlicher Akt ist dann willkürlich, wenn er gegen unaufgebbare materielle Gerechtigkeitstopoi verstösst (*materielle* Dimension) und wenn er nicht von sachlichen Gründen getragen wird (*formelle* Dimension)<sup>478</sup>. Es wird damit einerseits die *materielle* Dimension hervorgehoben, indem die tragenden Säulen unserer Rechtsordnung geschützt werden sollen<sup>479</sup>. Dies kommt zum Ausdruck, wenn Willkür schlichtweg eine grobe Verletzung von allgemeinen Verfassungsgrundsätzen und Leitprinzipien<sup>480</sup> oder, allgemein ausgedrückt, das Fehlen rechtlich-ethisch verbindlicher Massstäbe überhaupt<sup>481</sup>, darstellt<sup>482</sup>. Die *formelle* Dimension andererseits verlangt, dass Gesetze und Entscheide auf einer sachlichen Grundlage beruhen sollen, m.a.W. dass Erlasse und Entscheide einer Begründung zugänglich sind, die für den Betroffenen nachvollziehbar ist und der aus eigener Sicht zugestimmt werden kann. Das Willkürverbot wird bei der *Rechtsetzung* dann verletzt, wenn eine Gesetzesbestimmung sich nicht auf *ernsthafte sachliche* Gründe stützt oder *sinn- und zwecklos* ist<sup>483</sup>. Bei der Rechtsanwendung hingegen ist das Willkürverbot nicht bereits dann verletzt, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre<sup>484</sup>. Das Bundesgericht hebt dann einen kantonalen Entscheid auf, wenn er

---

<sup>477</sup> Zum Begriff Kerngehalt, vgl. SCHEFER, 507.

<sup>478</sup> SCHEFER, 507 f.

<sup>479</sup> SCHEFER, 508.

<sup>480</sup> Willkür kann auch bei schwerwiegenden Verletzungen der Verhältnismässigkeit vorliegen, und zwar, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Gesamtbelastung und wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit besteht. Vgl. auch CAGIANUT, ASA 47, 71; HÖHN, ZBl 80, 251; SCHEFER, 508 f.

<sup>481</sup> ROHNER, Komm. BV, N 10 zu Art. 9.

<sup>482</sup> BGE 123 I 5 E. 4a; 122 III 131 E. 2a; 122 I 66 E. 3a; SCHEFER, 508, FN 14.

<sup>483</sup> Vgl. BGE 124 I 299 E. 3b; 122 I 25 E. 2b/cc; 116 Ia 83; und auch DUSS, 181; HÖHN, ASA 45, 226; ROHNER, Komm. BV, N 4 zu Art. 9; SCHEFER, 509.

<sup>484</sup> BGer, 19.11.2011, 2C\_355/2009, E. 3.3; 21.1.2010, 2C\_641/2009 = StR 65, 576.

offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation im klaren Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt<sup>485</sup> oder wenn ein Entscheid dem Gerechtigkeitsgedanken in stossender Weise zuwiderläuft<sup>486</sup>. Laut bundesgerichtlicher Ausdrucksweise liegt Willkür nur vor, "wenn nicht bloss die Begründung eines Entscheides, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist"<sup>487</sup>.

Die Aspekte der materiellen und der formellen Dimension stehen zueinander in engem Bezug<sup>488</sup>. Beide Garantien schützen davor, dass der Einzelne in unzumutbarer Weise getroffen wird, und stellen die verfassungsrechtliche Garantie dar, dass jeder Erlass oder Entscheid begründet werden kann. Damit wird die grundlegende Legitimitätsbedingung staatlichen Handelns gesichert<sup>489</sup>.

## 52. Schlechterstellungsverbot im Doppelbesteuerungsrecht als Rechtssatz

In einem Urteil vom 19. Dezember 1913<sup>490</sup> stellte das Bundesgericht fest, es sei von einer unzulässigen Doppelbesteuerung auszugehen, "wenn bei an sich gegebener Steuerpflicht einer Person oder Gesellschaft in zwei oder mehreren Kantonen die Geltendmachung dieser verschiedenen Steueransprüche zu einer – dem Umfang der besteuerten Werte nach – stärkeren Gesamtbelastung führt, als sie sich ergäbe, sofern das betreffende Steuersubjekt unter sachlich gleichen Verhältnissen nur in einem der beteiligten Kantone steuerpflichtig wäre"<sup>491</sup>. Das Schlechterstellungsverbot weist die Struktur eines *Rechtssatzes* auf und hat deshalb Schutz davor zu bieten, dass ein Steuerpflichtiger von einem Kanton nicht deshalb stärker belastet und damit ungerecht behandelt wird, nur weil er nicht in vollem Umfang

---

<sup>485</sup> HENSEL, N 190.

<sup>486</sup> BGE 127 I 70 E. 5a; 124 I 250 E. 5; 119 Ia 117.

<sup>487</sup> BGE 127 I 41 E. 2a. Gemäss ROHNER geht dieses Kriterium zu weit, vgl. Komm. BV, N 10 zu Art. 9; SCHEFER, 510.

<sup>488</sup> SCHEFER, 511.

<sup>489</sup> SCHEFER, 510.

<sup>490</sup> BGE 39 I 570 ff.

<sup>491</sup> BGE 39 I 576; HÖHN, Komm. BV 1874, N 47 zu Art. 46 Abs. 2; VALLENDER, ASA 59, 218.

seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen zu einem anderen Kanton oder zu mehreren Kantonen steuerrechtlich relevante Beziehungen unterhält<sup>492</sup>.

So kann das Schlechterstellungsverbot verletzt sein, wenn bei Fehlen ernsthafter sachlicher Gründe ein kantonales Gesetz rechtliche Unterscheidungen trifft, die sich auf sachfremde Motive stützen, sinn- und zwecklos sind, d.h., wenn kein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist oder rechtliche Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen<sup>493</sup>. Schlechterstellung kann auch bei offensichtlich schwerer Verletzung einer Norm oder eines klaren und unumstrittenen Rechtsgrundsatzes vorliegen und kann deshalb auch in der Rechtsanwendung vorkommen<sup>494</sup>.

### 53. Schlechterstellungsverbot als sachbereichsspezifische Fortbildung des Willkürverbotes

#### **531. Schlechterstellungsverbot als Ausdruck einer horizontalen und leistungskonformen Steuergerechtigkeit**

Das Bundesgericht hebt in seiner Praxis zum Doppelbesteuerungsrecht unmissverständlich das Prinzip des Schlechterstellungsverbotes hervor<sup>495</sup>. Es wird damit klar ausgedrückt, dass Steuerpflichtige, die lediglich zu einer oder zu mehreren Steuerhoheiten steuerrechtlich relevante Beziehungen unterhalten, gleich und leistungskonform wie die ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen behandelt werden müssen.

Im Schlechterstellungsverbot widerspiegelt sich das Verbot der Willkür, und zwar als sachbereichsspezifische Fortbildung dieses Verbotes im Doppelbesteuerungsrecht. Wie das allgemeine Verbot des Willkürverbotes schützt das Schlechterstellungsverbot gegen Gesetze oder Anordnungen, welche im konkreten Fall in schwerwiegender Weise gegen fundamentale

---

<sup>492</sup> VALLENDER, ASA 59, 219 mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung.

<sup>493</sup> DUSS, 181.

<sup>494</sup> DUSS, 182.

<sup>495</sup> BGE 137 I 147 ff. E. 2.3.



Prinzipien der Rechtsordnung verstossen; m.a.W. sollen durch das Schlechterstellungsverbot die "tragenden Säulen der verfassungsrechtlichen Ordnung der Schweiz" geschützt werden<sup>496</sup>. Tragend sind hier sachbereichsspezifisch das Diskriminierungsverbot und das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Geschützt wird daher ein im Schlechterstellungsverbot enthaltenes Diskriminierungsverbot, indem beschränkt Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit keine erheblich grösseren Lasten auferlegt und sie gegenüber den übrigen Steuerpflichtigen keiner Diskriminierung unterzogen werden. Sie dürfen m.a.W. nicht unsachlich behandelt werden. Im Sinn einer horizontalen Steuergerechtigkeit sollen zudem Leute mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gleich viel Steuern bezahlen, ungeachtet davon, ob sie zu einem Kanton oder zu mehreren Kantonen steuerrechtlich relevante Beziehungen unterhalten<sup>497</sup>. Das Schlechterstellungsverbot bezweckt damit, fundamentale Prinzipien, die im Steuerrecht, spezifisch im interkantonalen Verhältnis, wie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, zum Ausdruck kommen, zu schützen. Darüber hinaus wird gewährleistet, dass ein Steuerpflichtiger, der zu mehreren Kantonen steuerrechtlich relevante Beziehungen unterhält, nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. Reinvermögen versteuern muss. Das System der Reineinkommensbesteuerung macht es wohl zwingend erforderlich, die Einkommensbesteuerung auf den Betrag des Reineinkommens zu begrenzen, so wie bei der Reinvermögensbesteuerung die Pflicht folgt, die Schulden gleichmässig und vollständig zu verlegen, um die Vermögensbesteuerung auf das Reinvermögen zu beschränken<sup>498</sup>. An dieses Prinzip hielt sich das Bundesgericht aber nicht konsequent. Es *durchbrach* das Schlechterstellungsverbot in einem einzigen Fall, und zwar beim *speziellen* Steuerort des Grundeigentums bezüglich der Ausscheidungsverluste. Das Bundesgericht hielt den speziellen Steuerort gegenüber dem allgemeinen als vorrangig<sup>499</sup>, m.a.W. der spezielle Steuerort wurde nicht gezwungen, einen Ausscheidungsverlust zu übernehmen. Am speziellen Steuerort konnten somit die im Zusammenhang mit dem

---

<sup>496</sup> SCHEFER, 508.

<sup>497</sup> Vgl. BGE 137 I 147 ff. E. 4.2; REICH, Steuererhebungsprinzipien, 103; S.M. SENN, 167.

<sup>498</sup> BGE 40 I 66 f.; VALLENDER, ASA 59, 224.

<sup>499</sup> Vgl. auch HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 28.

Grundstück anfallenden Kosten abgezogen werden, der Liegenschaftskanton durfte seine Steuer auf dem Restbetrag voll erheben, ohne jedoch Rücksicht darauf nehmen zu müssen, ob der Grundeigentümer einen zufolge von Verlusten niedrigeren Gesamtgewinn oder ein tieferes Gesamteinkommen erzielt hatte und damit mehr versteuerte als sein Gesamteinkommen und Gesamtvermögen. Dieses vom Bundesgericht als rechtmässig zugelassenes Vorgehen stiess in jenen Kantonen gegen den Gleichheitsgrundsatz, welche die Reineinkommens- bzw. Reinvermögensbesteuerung kannten. Damit "schaffte" das Bundesgericht in diesem besonderen Fall einen Normenkonflikt zwischen Schlechterstellungsverbot und Besteuerung des Grundeigentums am Belegenheitsort, ohne dass ein eigentlicher Normenkonflikt bestand und löste diesen zugunsten des Vorrangs des Belegenheitskantons. Eine Besteuerung (ohne Berücksichtigung anderer Verluste) versties im Endeffekt nicht nur gegen das Prinzip der Besteuerung des Reineinkommens und Reinvermögens, sondern auch gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit gegen den Gleichheitsgrundsatz<sup>500</sup> und zuletzt gegen den verfassungsmässigen Grundsatz des Willkürverbotes. Diese Auffassung war umso mehr unverständlich, als aus dem Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung von Grundeigentum kein Recht des Belegenheitsortes abgeleitet werden konnte, mehr als das Gesamteinkommen bzw. Gesamtvermögen zu besteuern. Dieses Prinzip musste gegenüber dem Schlechterstellungsverbot als Grundprinzip des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts und den anderen tragenden Prinzipien des Verfassungsrechts zurücktreten<sup>501</sup>. Mit BGE 131 I 260 (E. 6) hat das Bundesgericht in Bezug auf die Betriebsliegenschaften seine Rechtsprechung wesentlich überdacht und damit geändert<sup>502</sup>. Gewisse Fragen bleiben aber nach wie vor noch ungeklärt. Gemäss diesem Entscheid muss nun der Liegenschaftskanton einen allfälligen Geschäftsverlust, den eine Unternehmung im Sitzkanton und in weiteren

---

<sup>500</sup> Vgl. auch dazu die Kritik von STUDER, ASA 38, 92; VALLENDER, ASA 59, 224 f.

<sup>501</sup> Es bleibt den Kantonen ohne Weiteres das Recht vorbehalten, die proportionale Übernahme des Ausscheidungsverlustes als unilaterale Norm zugunsten des Steuerpflichtigen vorzuschreiben. Damit verstösst der Kanton nicht gegen die bundesgerichtliche Regel.

<sup>502</sup> BGE 131 I 249 ff. E. 6.5 = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1 = ZStP 14, 119 = BStPra 2005, 325 = RDAF 2005 II, 481; K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I D, Nr. 48; vgl. für die Entwicklung auch MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 46 ff.

Kantone mit Betriebsstätten erleidet, auf den Wertzuwachsgewinn aus der Veräusserung betrieblich genutzter Liegenschaften anrechnen; der verbleibende Grundstücksgewinn ist dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen. Dadurch soll erreicht werden, dass sich nicht vermehrt Ausscheidungsverluste ergeben. Für den Privatvermögensbereich hingegen entschied das Bundesgericht in seiner Entscheid vom 18. April 2005 i.S. X., dass auch dort die Kritik der Literatur an der Zulassung solcher Verluste in Bezug auf die natürlichen Personen berechtigt sei (E. 4)<sup>503</sup>. Es entschied, dass dem Schlechterstellungsverbot die nötige Wirkungskraft zu verleihen sei, und präzisierte damit seine Praxis gleichermassen auch in Bezug auf die Privatliegenschaften. Es setzte der unbegrenzten Steuerhoheit der Liegenschaftskantone die nötige Schranke, indem der Nebensteuerdomizilkanton der Liegenschaft den Gewinnkostenüberschuss einer Privatliegenschaft im Hauptsteuerdomizil zu übernehmen hat<sup>504</sup>.

Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass der Grundsatz des Schlechterstellungsverbotes heute vom Bundesgericht weitergefasst wird. Dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird zudem einen höheren Stellenwert zugemessen, da Schlechterstellung die Verletzung dieses Besteuerungsgrundsatzes zur Folge hat. Der Umfang des Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons erfährt eine Einschränkung, wenn die ausschliessliche Vorrangigkeit des Besteuerungsrechts eine Verletzung des Schlechterstellungsverbotes zur Folge hat<sup>505</sup>. Die Hervorhebung des ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Belegenheitskantons zulasten einer daraus entstehenden Ungleichbehandlung war deshalb auch unter dem willkürlichen Aspekt nicht gerechtfertigt. Die Legitimation der andersartigen und unsachlichen Behandlung basiert auf keinen ernsthaften und sachlichen Gründen. Damit bestand schon von Anfang an keinen Grund für eine solche Ausnahme.

---

<sup>503</sup> Vgl. BGE 131 I 285 = StE 2005 A 24.43.1 Nr. 15 = StR 60, 664 = ZStP 14, 133 = RDAF 2005 II, 495; K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, II, Nr. 39; LOCHER, Einführung, 18 f.

<sup>504</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 49 und 56 ff.

<sup>505</sup> BGE 137 I 145 E. 4.2 für Liegenschaftshändler; BGE 131 I 285 ff. E. 4.1 = StE 2005 A.24.43.1 Nr. 15.

### 532. "Spezialnorm" in verfahrensrechtlicher Hinsicht

Das Schlechterstellungsverbot findet seine Grundlage im interkantonalen Verhältnis. Dieser Rechtssatz ist eigens dafür entwickelt worden, um Steuerpflichtigen, die der Steuerhoheit mehrerer Kantone unterstehen, Schutz gegen eine andersartige oder schwerere Belastung zu bieten. Soweit mehrere Kantone involviert sind, liegt ein *interkantonaler* und nicht ein *innerkantonaler* Steuerkonflikt vor. Obwohl es sich auf den ersten Blick scheinbar um ein innerkantonales Problem handelt, das sich auf Art. 9 BV abstützen könnte, liegt de facto ein interkantonales Problem vor, weil das Steuersubjekt, das noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist, gegenüber innerkantonalen Steuerpflichtigen stärker belastet wird.

Das Schlechterstellungsverbot gilt als fundamentaler Grundsatz der Verfassungsordnung, welcher eigens im Doppelbesteuerungsrecht enthalten ist. Dieser spezifische Gehalt des Doppelbesteuerungsverbot ist selbständig durchsetzbar und muss sich nicht auf das Grundrecht von Art. 9 BV stützen<sup>506</sup>. Das Schlechterstellungsverbot gewinnt damit eine eigenständige Position und *verfahrensrechtliche* Bedeutung<sup>507</sup>. Das Bundesgericht hat die Möglichkeit, die Schlechterstellungsrüge selbständig zu beurteilen, wenn lediglich Art. 127 Abs. 3 BV (und nicht auch Art. 9 BV) angerufen wird. Anders als beim früheren Art. 86 Abs. 2 OG<sup>508</sup> sind nach dem heute geltenden Bundesrechtspflegegesetz, Art. 90 BGG, Beschwerden wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV nur dann zulässig, wenn der kantonale Instanzenzug ausgeschöpft wurde<sup>509</sup>. Dieser gesetzgeberische Entscheid ist auch für das Bundesgericht verbindlich (Art. 190 BV)<sup>510</sup>. Dabei bleibt die Kognition des Bundesgerichts bei Beschwerden in Bezug auf das Schlechterstellungsverbot frei, während diese bei Beschwerden nach Art. 9 BV auf Willkür beschränkt ist<sup>511</sup>.

---

<sup>506</sup> SCHEFER, 508.

<sup>507</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 50 zu Art. 46 Abs. 2; LOCHER, Einführung, 17.

<sup>508</sup> Das OG wurde am 1.1.2007 durch das BGG abgelöst.

<sup>509</sup> Vgl. für das neue Recht, K. LOCHER/P. LOCHER, § 12, IV A, 1 Nr. 3; BGE 133 I 300 = StR 63, 31; LOCHER, ASA 77, 497 ff.; für das alte Recht, HÖHN, Komm. BV 1874, N 50 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>510</sup> LOCHER, ASA 77, 499.

<sup>511</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 51 zu Art. 46 Abs. 2; LOCHER, Einführung, 152: Handelt es sich um die Anwendung des kantonalen Rechts, wird nur auf Willkür hin überprüft.

Eine Abkoppelung des Schlechterstellungs- vom Doppelbesteuerungsverbot nach Art. 127 Abs. 3 BV wäre somit sinnlos, wenn nicht überhaupt zweckwidrig gewesen. Es ist unabdingbarer Bestandteil des Doppelbesteuerungsverbotes und soll prozessual das gleiche "Schicksal" teilen wie das aktuelle und virtuelle Doppelbesteuerungsverbot. Eine Trennung hätte die Entwicklung der Praxis zum Doppelbesteuerungsverbot massiv behindert.

## 5. Kapitel

# Rechtsquellen des interkantonalen Steuerrechts

### I. Interkantonales Steuerrecht

Das interkantonale Steuerrecht umfasst alle *über* dem kantonalen Recht stehenden Rechtsnormen, welche das Verhältnis der kantonalen Steuern zueinander regeln<sup>512</sup>. Es beinhaltet sowohl Bundesrecht (interkantonales Doppelbesteuerungsrecht des Bundes) als auch das Konkordatsrecht<sup>513</sup>. Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht des Bundes beinhaltet neben dem Doppelbesteuerungsrecht im *engeren* Sinn auch andere Bundesnormen, wie jene über die Steuerharmonisierung des kantonalen Steuerrechts<sup>514</sup>.

Nicht im interkantonalen Steuerrecht enthalten sind dagegen die kantonalen Steuerrechtsnormen, welche *einseitig* die Vermeidung der Doppelbesteuerung bezwecken<sup>515</sup>.

*Massgebende Rechtsquellen* für Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis bilden das Doppelbesteuerungsrecht des Bundes im engeren Sinn und das Konkordatsrecht. Hingegen entfalten die Steuerharmonisierungsnormen auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer keine Rechtswirkungen, da diese nicht Gegenstand der Steuerharmonisierung sind. Auch sind die einseitigen Massnahmen des kantonalen Rechts zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis nicht von besonderer Bedeutung. Die materiellrechtlichen kantonalen Normen können jedoch, soweit diese durch das Kollisionsrecht zum Tragen kommen, weitergehende Bestimmungen zugunsten des Steuerpflichtigen enthalten.

---

<sup>512</sup> HÖHN/MÄUSLI, § 2, N 1; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 2, N 1 ff.

<sup>513</sup> HÖHN/MÄUSLI, § 1, N 6 und § 2, N 1.

<sup>514</sup> Das *Garantiegesetz* enthält Normen in Bezug auf die *gesetzliche* Regelung von Doppelbesteuerungsfragen im Zusammenhang mit der steuerlichen Stellung der Mitglieder des Bundesrates, des Bundesgerichts sowie des Bundeskanzlers. Vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 2, N 9.

<sup>515</sup> Die Gemeinwesen können von sich aus eine Begrenzung ihrer Steuerhoheit vornehmen, indem sie beispielsweise mit gewissen Personen kein Steuerrechtsverhältnis begründen. In der Praxis kommen auch Vereinbarungen der kantonalen Steuerbehörden mit Steuerpflichtigen insbesondere über die Art der Ausscheidung grosse Bedeutung zu, vgl. mehr dazu MÄUSLI-AlLENSPACH, § 2, N 14.

## II. Bundesrecht

### 1. Das Doppelbesteuerungsrecht des Bundes im engeren Sinn

#### 11. Begriff

Das Doppelbesteuerungsrecht des Bundes im engeren Sinn ist das vom *Bundesgericht* geschaffene Recht, welches aufgrund von Art. 46 Abs. 2 BV 1874 als verfassungsrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung entwickelt wurde und nach der neuen bundesverfassungsrechtlichen Norm von Art. 127 Abs. 3 BV weiterhin entwickelt werden kann<sup>516</sup>. Es stellt Richterrecht besonderer Prägung<sup>517</sup> dar und ordnet sich in die Rangstufe des Bundesrechts ein<sup>518</sup>.

#### 12. Die verfassungsrechtliche Norm als Kompetenznorm und als verfassungsmässiges Recht

##### 121. Als Kompetenznorm

Die Kompetenz des Bundes, die erforderlichen Massnahmen gegen die Doppelbesteuerung zu ergreifen, war in der Bundesverfassung vor 1874 nicht enthalten. Obwohl Bundesrat und Bundesversammlung als Beschwerdeinstanzen angerufen wurden, sahen sie sich anfangs nicht verpflichtet, auf Konflikte interkantonalen Natur einzugehen<sup>519</sup>. Damals war bei den politischen Behörden auch die Erkenntnis noch nicht durchgedrungen, dass es sich um eine staatsrechtliche Streitigkeit zwischen den Kantonen handelt, und schon gar nicht, dass das Doppelbesteuerungsverbot eigentlich auch ein Individualrecht sein könnte.

---

<sup>516</sup> Art. 127 Abs. 3 BV ist so ausgestaltet, dass jede betroffene steuerpflichtige Person weiterhin einen einklagbaren Anspruch vor Bundesgericht geltend machen kann. Vgl. auch BOTSCHAFT 1996, 346; LOCHER, ASA 77, 499; HÖHN, Komm. BV 1874, N 10 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>517</sup> Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht kann als „case law“ bezeichnet werden.

<sup>518</sup> LOCHER, ASA 77, 511.

<sup>519</sup> Vgl. dazu vorne, 1. Kap., 2 ff.

Da mit der Zeit immer mehr die Erkenntnis durchdrang, dass Doppelbesteuerungen ein bundesstaatliches Problem darstellen und es somit Aufgabe des Bundes sei<sup>520</sup>, derartige Konflikte zu lösen, wurde dem Bundesgesetzgeber die Kompetenz zuerkannt, verbindliche Normen zur Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten zu ergreifen<sup>521</sup>. Anstoss zur Erteilung des Gesetzgebungsauftrages an die Bundesversammlung war das durch den Nationalrat damals in Art. 45 BV von 1848 eingeführte Wohnsitzprinzip<sup>522</sup>. Da die Bundesversammlung die eigentliche Praxis über Doppelbesteuerungskonflikte ausübte und das Wohnsitzprinzip im Steuerrecht bereits verschiedene Ausnahmen erfuhr, sodass eine Zunahme der Doppelbesteuerungskonflikte zu erwarten war, wurde seitens des Ständerates der Vorschlag erhoben, dass das Verbot der Doppelbesteuerung in einem zweiten Absatz von Art. 45 BV 1848 festzuhalten und dem Bundesgesetzgeber der Gesetzgebungsauftrag zum Erlass von Normen gegen die Doppelbesteuerung zu erteilen sei<sup>523</sup>. Das Doppelbesteuerungsverbot fand anlässlich der Totalrevision der Bundesverfassung von 1874 in Art. 46 Abs. 2 BV seinen Niederschlag. Obwohl der Bundesgesetzgeber seit 1874 diese Kompetenz innehat, ist er, trotz verschiedener Anläufe, diesem Auftrag bis heute nicht nachgekommen.

Die geltende verfassungsrechtliche Norm von Art. 127 Abs. 3 BV übernimmt den Inhalt von Art. 46 Abs. 2 BV 1874 und schreibt vor, dass die Bundesgesetzgebung die erforderlichen Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erlassen habe. Beide verfassungsrechtlichen Normen sind an sich Kompetenznormen; die

---

<sup>520</sup> Das Bundesgericht hatte sich bereits in BGE 1, 48, dem Ansatz nach mit dem Gedanken befasst, dass Doppelbesteuerungskonflikte eigentlich staatsrechtliche Streitigkeiten zwischen den Kantonen im Sinn von Art. 113 Ziff. 2 BV darstellen, auch wenn nur ein Bürger formell rekuriere. Kurz danach gab es diese Auffassung wieder auf.

<sup>521</sup> Es war kaum vorstellbar, dass die Lösung durch die Kantone selbst gefunden werden konnte. Hätte jeder Kanton für sich die erforderlichen Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erlassen, wäre die Durchsetzung solcher Normen schon aufgrund der räumlichen Begrenzung auf andere Kantone unzulässig gewesen. Die aus dem Territorialitätsprinzip erwachsende Problematik hätte teilweise überwunden werden können, wenn die Kantone über den Weg des Konkordates ein eigentliches Zuteilungsnormensystem aufgestellt hätten. Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, Einleitung D(4)–(19); HUBER, ASA 34, 43 f.

<sup>522</sup> Vgl. HÖHN, Komm. BV 1874, N 12 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>523</sup> Vgl. HÖHN, Komm. BV 1874, Entstehungsgeschichte, N 2 und 12 zu Art. 46 Abs. 2.



Formulierung von Art. 127 Abs. 3 BV ist jedoch weitergefasst, denn die neue verfassungsrechtliche Norm weist neben dem Parlament auch dem Bundesgericht die Kompetenz zum Erlass der erforderlichen Bestimmungen zu<sup>524</sup>. Die unmissverständliche Kompetenznorm geht somit davon aus, dass der Bund alle Bestimmungen zu erlassen hat, die notwendig sind, um die interkantonale Doppelbesteuerung zu vermeiden<sup>525</sup>. Damit wird zwischen den Kantonen ein Doppelbesteuerungsverbot statuiert, dessen Konkretisierung weiterhin in der neuen Bundesverfassung durch den Bund wahrgenommen werden soll<sup>526</sup>. Die Gesetzgebungskompetenz des Parlaments ist damit gleichzeitig gewahrt.

## **122. Als verfassungsmässiges Recht**

Während sich das Bundesgericht in einer ersten Periode immer wieder dahingehend geäussert hat, dass "es nicht kompetent sei, über die bundesrechtliche Praxis hinauszugehen, weil deren Beurteilung den Erlass eines Bundesgesetzes voraussetze"<sup>527</sup> oder weil "es einem künftigen Bundesgesetz noch nicht vorgreifen wolle"<sup>528</sup> oder weil "es nicht Aufgabe des Richters sei, die erforderlichen Bestimmungen zu treffen"<sup>529</sup>, konnte es sich im Lauf der Jahre nicht mehr der Aufgabe entziehen, die mannigfaltigen Streitpunkte, welche durch die staatsrechtlichen Beschwerden aufgeworfen wurden, zu lösen. Das Bundesgericht hatte deshalb bald nach Inkrafttreten der Bundesverfassung von 1874 erkannt, dass die Doppelbesteuerung nicht zulässig sei und auch Art. 46 Abs. 2 BV diese als unstatthaft erkläre<sup>530</sup>. Da das höchste Gericht zum Schluss kam, dass es "das Recht und die Pflicht habe, gegen Doppelbesteuerungen

---

<sup>524</sup> Als logische Folge der 100-jährigen Praxis des Bundesgerichts; vgl. auch BOTSCHAFT 1996, 346; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 2, N 3.

<sup>525</sup> Vgl. HÖHN, Komm. BV 1874, N 11 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>526</sup> LOCHER, ASA 77, 499: Aus Art. 127 Abs. 3 BV ergibt sich ein Schutz des Kantons vor Übergriffen in seine Steuerhoheit.

<sup>527</sup> BGE 11, 412; 10, 441/444; 7, 641; 7, 445; 6, 177; 5, 155; vgl. auch HUBER, ASA 34, 50.

<sup>528</sup> BGE 2, 13.

<sup>529</sup> BGE 11, 411 f.; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, 1, Vorbemerkung.

<sup>530</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 17 zu Art. 46 Abs. 2.

Schutz zu gewähren"<sup>531</sup>, ist es an die Stelle des Bundesrates und der Bundesversammlung getreten. Es stand ausser Zweifel, dass in der "neuen" Bundesverfassungsnorm ein Verfassungsauftrag enthalten war. Dennoch musste das Bundesgericht (in Anlehnung an die Praxis der Bundesversammlung) von nun an auch den Umstand in Erwägung ziehen, dass das Verbot subjektiv bedingt und es eine Pflicht sei, den Einzelnen im konkreten Fall gegen die Doppelbesteuerung zu schützen. Sonst wäre der Rechtsschutz erfolglos geblieben, wenn das Bundesgericht, nur wegen eines Versäumnisses des Bundesgesetzgebers, die Ausführungsnormen zu Art. 46 Abs. 2 BV 1874 zu erlassen, auf ein Einschreiten verzichtet hätte. Dies wäre sowohl für den Einzelnen als auch für den Rechtsstaat zum Verhängnis geworden. Denn Doppelbesteuerungen waren aufgrund von Art. 46 Abs. 2 BV 1874 verboten und widersprachen neben dem Freizügigkeitsgedanken dem bundesstaatlichen Grund- und Gerechtigkeitsgedanken sowie dem in Art. 4 BV 1874 postulierten, die gesamte Rechtsordnung beherrschenden Rechtsgleichheitsprinzip<sup>532</sup>. Die eigentliche offizielle Erkenntnis des Bundesgerichts, dass im Kerngehalt von Art. 46 Abs. 2 BV 1874 auch ein verfassungsmässiges Recht enthalten sei, erfolgte am 12. Februar 1875 mit dem Entscheid i.S. Gemeinderat Willihof<sup>533</sup>.

Die anfangs auf Art. 46 BV 1874 beruhende Praxis des Bundesgerichts war aber nur als eigentliche Übergangslösung bis zum Erlass des Bundesgesetzes gedacht<sup>534</sup>. Im Lauf der Jahre hat sich jedoch die Auffassung durchgesetzt, dass sich diese Praxis direkt aus dem in der Verfassung enthaltenen Doppelbesteuerungsverbot ableite. Die Legitimation dazu fand das Bundesgericht im geltenden verfassungsmässigen Recht als unmittelbar anwendbares Recht<sup>535</sup>. Deshalb brauchte es nicht die Ausführung durch die Bundesgesetzgebung abzuwarten<sup>536</sup>.

---

<sup>531</sup> BGE 1, 12 E. 1; HÖHN, Komm. BV 1874, N 17 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>532</sup> BGE 6, 173.

<sup>533</sup> BGE 1, 48 ff.; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 1; vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH, § 2, N 5 f.

<sup>534</sup> BGE 41 I 431 E. 1 = Pra 5 Nr. 36: "was speziell die Abgrenzung konkurrierender kt. Steuerhoheiten anbetrifft, mit der einschlägigen Rechtsprechung des Bger., welche auf diesem Gebiete die noch *ausstehende Bundesgesetzgebung vertritt*"; vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, IV C, Nr. 1.

<sup>535</sup> Vgl. HÖHN, Komm. BV 1874, N 18 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>536</sup> BGE 26 I 17 E. 1c; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, 1, Nr. 1.

Das Bundesgericht hatte somit, wenn anfänglich auch nur zögernd<sup>537</sup>, aus der Verfassungsnorm ein unmittelbar anwendbares Recht zum Schutz gegen die Doppelbesteuerung abgeleitet<sup>538</sup>. Es hatte deshalb staatsrechtliche Beschwerden von Steuerpflichtigen gegen kantonale Entscheide geschützt, welche das verfassungsmässige Verbot der Doppelbesteuerung verletzten. Da sich das Bundesgericht immer wieder mit Doppelbesteuerungskonflikten konfrontiert sah und seine Legitimierung aus dem Freiheitsrechtsschutz herleitete, wurde ihm klar, dass jede Doppelbesteuerung unweigerlich auch als Verletzung der Steuerhoheit eines Kantons durch einen anderen zu betrachten sei<sup>539</sup>. Wurde anfänglich in jedem einzelnen Fall geprüft, ob die in der Definition enthaltenen Begriffsmerkmale vorhanden waren, wurde mit der Zeit diese Methode fallengelassen und es wurde für jede Steuerart der Kanton, der zur Steuererhebung örtlich berechtigt war, für zuständig erklärt<sup>540</sup>. Damit hat das Bundesgericht durch die im Lauf der Jahre gefällten Urteile schliesslich ein Kollisionsnormensystem geschaffen<sup>541</sup>, das die Zuteilung einzelner Einkommens- und Vermögensbestandteile an die Kantone bezweckt. Die Kantone wurden unter sich abgegrenzt und die Bürger vor dem gleichzeitigen Zugriff verschiedener Steuerhoheiten geschützt.

Obwohl dieses Versäumnis des Bundesgesetzgebers ungewöhnlich anmutet, kann gesagt werden, dass eine Kodifikation des Doppelbesteuerungsrechts in Gesetzesform heute nicht mehr wirklich unentbehrlich ist<sup>542</sup>. Das vom Bundesgericht geschaffene Präjudizienrecht ist gesetzesvertretendes Bundesrecht und ein hervorragendes Werk, das dem rechtspolitischen Willen des Gesetzgebers Ausdruck gibt. Das

---

<sup>537</sup> HUBER, ASA 34, 49.

<sup>538</sup> STUDER, ASA 38, 79.

<sup>539</sup> Vgl. dazu BGE 35 I 35; auch BGE 38 I 482; 37 I 40.

<sup>540</sup> Das Bundesgericht bemerkte in BGE 32 I 626 E. 1 Folgendes: "Aus Art. 5 BV kann die allgemeine Befugnis des Bger. abgeleitet werden, über Kollisionen kt. Hoheiten zu entscheiden. Der Streit aus Art. 46 Abs. 2 BV ist ein Spezialfall dieser Hoheitsabgrenzung".

<sup>541</sup> Der Methodenwechsel kam eigentlich mit dem Entscheid BGE 39 I 575 f. = Pra 3 Nr. 33 zum Ausdruck.

<sup>542</sup> Bemerkenswert ist die Äusserung in BGE 131 I 409 ff. E. 3.1: Zwar gewährt Art. 127 Abs. 3 BV dem Bürger ein Individualrecht, indem es ihn gegen eine doppelte Besteuerung schützt. Er hat jedoch keinen Anspruch darauf, dass die DB in einer bestimmten Art und Weise vermieden wird (BGE 101 Ia 384 E. 4a). Es ist vielmehr Aufgabe des Bundesrechts, darüber die nötigen Regeln aufzustellen. Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, II, Nr. 27.

Richterrecht kann dem Gesetzesrecht gleichgestellt werden. Die vom Bundesgericht gefällten Entscheide zwingen es aber nicht, an den von ihm einmal festgesetzten Zuteilungsnormen starr festzuhalten. Im Vergleich zu einem Gesetz entzieht sich das bundesgerichtliche Kollisionsrecht der Starrheit einer gesetzlichen Ordnung. Da das Kollisionsrecht aufgrund konkreter Fälle entstanden und daher an den Einzelfall gebunden ist, besteht für das Bundesgericht die Möglichkeit, in einem späteren Zeitpunkt eine Praxisänderung vorzunehmen. Es kann dies nur dann tun, wenn die Praxisänderung aus ernsthaften und sachlichen Gründen gerechtfertigt erscheint und nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstösst. Das Bundesgericht übt prinzipiell um der Rechtssicherheit willen Zurückhaltung. Der verfassungsmässige Schutz ist in Art. 127 Abs. 3 BV enthalten, gehört zu den allgemein anerkannten Rechtsgrundsätzen und gewährt dem Einzelnen einen direkt einklagbaren Anspruch vor Bundesgericht. Aus der systematischen Stellung des Doppelbesteuerungsverbot in der Bundesverfassung kann abgeleitet werden, dass es wohl ein verfassungsmässiges Recht, aber nicht gleichzeitig ein Grundrecht ist<sup>543</sup>.

## **2. Absolut verbindliches Recht für die Kantone**

Die noch im Bundesgerichtsentscheid vom 24. November 1922 i.S. Grüniger gegen Basel-Stadt<sup>544</sup> vorausgesetzte Verpflichtung der Kantone, diese seien an das Doppelbesteuerungsrecht gleich streng wie an eine Bestimmung der Bundesverfassung gebunden, ist m.E. zu weit gefasst. Implizit wird aber ausgedrückt, dass die Kantone an das Richterrecht wie an ein Bundesgesetz gebunden sind.

Das vom Bundesgericht aufgestellte Kollisionsnormensystem hat die Rangstufe eines Bundesgesetzes<sup>545</sup> und wirkt als kantonal übergeordnetes Recht absolut verbindlich. Es ist den Kantonen deshalb verwehrt, über diejenigen Sachgebieten, die das Bundesrecht bereits abschliessend

---

<sup>543</sup> Vgl. BOTSCHAFT 1996, 346.

<sup>544</sup> BGE 48 I 267 E. 3.

<sup>545</sup> A.M. hingegen MÄUSLI-AlLENSPACH, § 2, N 13: Die vom Bundesgericht aufgestellten Grundsätze sind verbindlich für die Kantone wie ein Verfassungsgrundsatz zu verstehen.

geregelt hat, unter sich Abmachungen zu treffen oder kantonale Regeln zu erlassen, welche die bundesgerichtlichen Zuteilungsnormen abändern<sup>546</sup>.

Das entwickelte gesetzesvertretende Richterrecht wirkt sowohl für Gesetzgeber als auch für kantonale und kommunale<sup>547</sup> Behörden und Rechtsanwender wie ein Bundesgesetz absolut verbindlich<sup>548</sup>. Den Kantonen ist jedoch die Aufnahme von bundesgerichtlichen Normen in das kantonale Recht gestattet. Diese Normen werden somit kantonales materielles Recht. Diese absolute Verbindlichkeit wird aus der Sicht der Kantone und des Rechtsanwenders jedoch relativiert, weil der Bundesgerichtspraxis die Starrheit, welche eigentlich dem Gesetz eigen ist, fehlt<sup>549</sup>. Beansprucht die Änderung eines Bundesgesetzes ein langwieriges formelles Verfahren, kann die Herbeiführung einer Praxisänderung des Doppelbesteuerungsrechts ohne grossen Aufwand verursacht werden, indem ein Kanton gegen den von ihm beanstandeten Kollisionsgrundsatz verstösst und eine Beschwerde entweder eines Pflichtigen oder eines anderen Kantons auslöst<sup>550</sup>.

### III. Das Steuerharmonisierungsgesetz

#### 1. Ausgangslage

Gemäss Art. 129 Abs. 1 BV hat der Bund die Kompetenz, auf dem Weg der Bundesgesetzgebung "*Grundsätze für die Gesetzgebung der Kantone und Gemeinden über die Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht*" im Bereich der *direkten* Steuern zu erlassen. Gegenstand der Steuerharmonisierung bilden somit die Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen sowie die Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen

---

<sup>546</sup> Art. 127 Abs. 3 BV verleiht dem Steuerpflichtigen ein Individualrecht, das keine Einschränkung durch Abmachung unter den Kantonen verträgt; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, 1, Nr. 2; § 1, III A, 2, Nr. 1; BGE 24 I 579 E. 2.

<sup>547</sup> Vgl. ASA 41, 346.

<sup>548</sup> Sowohl Kantone als auch Steuerpflichtige können sich mit einer Beschwerde auf Art. 127 Abs. 3 BV berufen.

<sup>549</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 2, N 10 f.

<sup>550</sup> LOCHER, ASA 77, 503 ff.; vgl. auch Art. 89 BGG.

Personen<sup>551</sup>. Ziel ist die Angleichung der verschiedenen bestehenden Steuerrechtsordnungen von Bund und Kantonen<sup>552</sup>. Der Bund hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und am 14. Dezember 1990 das "Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden" erlassen, welches am 1. Januar 1993 in Kraft getreten ist<sup>553</sup>.

Die Harmonisierung ist auf eine formelle Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden beschränkt<sup>554</sup>. Art. 42<sup>quinquies</sup> Abs. 2 BV 1874 klammert ausdrücklich die Frage der Steuerbelastung aus und überlässt damit die Festsetzung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge dem Kompetenzbereich der Kantone<sup>555</sup>. Aus dieser Tarifautonomie darf nicht abgeleitet werden, dass die Kantone diesbezüglich völlig frei wären: Sie haben andere verfassungsrechtliche Vorgaben zu beachten<sup>556</sup>, namentlich die Rechtsgleichheit und Eigentums-garantie sowie die entsprechende Rechtsprechung des Bundesgerichts.

Das Ziel der Harmonisierung beschränkte sich auf die direkten Steuern. Die Erbschafts- und Schenkungssteuern wurden deshalb vom Harmonisierungsauftrag ausgeschlossen, auch wenn ein Teil der Rechts-lehre davon ausgeht, dass diese partielle Einkommenssteuern und damit direkte Steuern seien<sup>557</sup>. Der Bundesgesetzgeber hielt die Harmonisierung dieser Steuerart von untergeordneter Bedeutung. Selbst wenn sich die Ansicht, es handle sich hierbei um direkte Steuern, allgemein durchsetzen würde, darf der Bund nicht harmonisierend tätig werden<sup>558</sup>. REICH hält zudem eine Ausdehnung der Harmonisierung in diesem Bereich auch deshalb für unzulässig, "weil die beschränkte Harmonisierungskompetenz

---

<sup>551</sup> REICH, Komm. StHG, N 32 zu Vorb. zu Art. 1/2.

<sup>552</sup> REICH, Komm. StHG, N 29 zu Vorb. zu Art. 1/2.

<sup>553</sup> SR 642.14.

<sup>554</sup> REICH, Komm. StHG, N 32 zu Vorb. zu Art. 1/2.

<sup>555</sup> Eine materielle Harmonisierung hätte auch die Frage der Steuerbelastung vereinheitlicht. Vgl. dazu REICH, Komm. StHG, N 30 zu Vorb. zu Art. 1/2.

<sup>556</sup> BOTSCHAFT 1996, 349.

<sup>557</sup> REICH, ASA 62, 583 f.; BEERLI-LOSER, 45; MUSTER, Diss., 104; offengelassen auch in BOTSCHAFT 1983, 84.

<sup>558</sup> REICH, Komm. StHG, N 45 zu Vorb. zu Art. 1/2.

des Bundes die Statuierung einer Erhebungspflicht nicht einschliesst"<sup>559</sup>. Dies wäre nur über eine Verfassungsänderung möglich. Damit sind der Weiterentwicklung der Harmonisierung bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern klare Grenzen gesetzt<sup>560</sup>. Dessen ungeachtet hat der Bundesrat deren Harmonisierung allerdings nicht a priori abgelehnt<sup>561</sup>.

## **2. Verhältnis des Doppelbesteuerungsrechts zum Steuerharmonisierungsgesetz**

Doppelbesteuerungsrecht und Steuerharmonisierungsrecht stellen Regelungskomplexe dar, welche unterschiedliche Funktionen verfolgen<sup>562</sup>. Während das Harmonisierungsgesetz als Modell für kantonale Steuerordnungen dient, ist das Doppelbesteuerungsrecht reines Schrankenrecht, dem lediglich negative, d.h. keine steuerbegründende Wirkung zukommt<sup>563</sup>. Zudem ist das Harmonisierungsgesetz ein ordnungsgemäss zustande gekommenes Bundesgesetz, während sich das Kollisionsrecht aus bundesgerichtlichen Ausführungsnormen zusammensetzt.

Trotz dieser Unterschiede bestehen zwischen diesen beiden Rechtsmaterien Konvergenzpunkte: Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält Normen mit Schrankenfunktion in interkantonalen Tatbeständen<sup>564</sup>. Der Gesetzgeber fügte bewusst solche materiell-rechtlichen Normen mit Abgrenzungsfunktion in das Steuerharmonisierungsgesetz ein, um das Kollisionsrecht des Bundesgerichts punktuell zu ändern<sup>565</sup>. Diese Normen stellen Ausführungsvorschriften zu Art. 127 Abs. 3 BV dar, welche im Bundesgesetz enthalten sind<sup>566</sup>.

---

<sup>559</sup> REICH, Komm. StHG, N 17 zu Art. 2.

<sup>560</sup> REICH, Komm. StHG, N 45 zu Vorb. zu Art. 1/2.

<sup>561</sup> BOTSCHAFT 1983, 84; REICH, Komm. StHG, N 17 zu Art. 2.

<sup>562</sup> REICH, Komm. StHG, N 50 zu Vorb. zu Art. 1/2.

<sup>563</sup> REICH, Komm. StHG, N 50 zu Vorb. zu Art. 1/2.

<sup>564</sup> REICH, Komm. StHG, N 52 zu Vorb. zu Art. 1/2.

<sup>565</sup> Vgl. zudem die VO über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9.3.2001 und das Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 15.12.2001.

<sup>566</sup> REICH, Komm. StHG, N 52 zu Vorb. zu Art. 1/2.

Im Fall einer Diskrepanz zwischen Steuerharmonisierungsgesetz und Praxis des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsrecht stellt sich die Frage, welches der beiden Rechte zur Anwendung kommt. Das Steuerharmonisierungsgesetz als ordnungsgemäss zustande gekommenes Bundesgesetz und als jüngeres Recht hat gegenüber den bundesgerichtlichen Urteilen nach der Regel "lex posterior derogat legi priori" Vorrang. Demnach kommt dem Steuerharmonisierungsgesetz bezüglich besonderer durch dieses Recht geregelter Fragen, welche gegenüber der bisherigen doppelbesteuerungsrechtlichen Praxis im Widerspruch stehen, Priorität zu.

Die Harmonisierung wurde, wie bereits erörtert, nicht auf Erbschafts- und Schenkungssteuern ausgedehnt. Damit hat das Steuerharmonisierungsgesetz gegenüber den für Erbschaften und Schenkungen geltenden Kollisionsnormen keine Priorität. Das bundesgerichtliche Kollisionsrecht bleibt in solchen Doppelbesteuerungsfragen weiterhin vorbehaltlos geltendes Recht. Es zeigt sich immer mehr, dass trotz "rechtlicher Unabhängigkeit" eine Reflexwirkung auf diesen Rechtsbereich stattfindet. Wenn auch nicht direkt, prägen die Steuerharmonisierungsnormen die Erbschafts- und Schenkungssteuern<sup>567</sup>. Das Bundesgericht hatte und wird im Interesse einer einheitlichen Lösung Regelungen und Wertungen<sup>568</sup> des Steuerharmonisierungsgesetzgebers berücksichtigen, wenn aus kollisionsrechtlichen Gründen keine abweichende Regelung vorzunehmen ist<sup>569</sup>. Dies fördert neben einer *vertikalen Steuerharmonisierung* zwischen Bund und

---

<sup>567</sup> Die Begriffe Erbschaft, Vermächtnis und Schenkung werden im StHG nicht näher umschrieben, womit die Kantone grundsätzlich ihre eigenen Konkretisierungen vornehmen können; vgl. KUHN/BRUELISAUER, Komm. StHG, N 177 zu Art. 24. Art. 7 Abs. 1 StHG wirkte jedoch steuerharmonisierend auf die objektive Begriffsumschreibung der Erbschaften und Schenkungen. Die Kantone dürfen Steuerobjekte, welche explizit von der Einkommenssteuer zu erfassen sind, nicht den Erbschafts- und Schenkungssteuern unterziehen.

<sup>568</sup> Vgl. die "harmonisierenden" Abgrenzungen vorne, 3. Kap., III. und IV., 25 ff. und 56 ff.; vgl. zudem BGE 118 Ia 281 f. E. 3a = ASA 61, 743; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 22; vgl. auch REICH, Komm. StHG, N 56 zu Vorb. zu Art. 1/2.

<sup>569</sup> Vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, II, Nr. 27; BGer, 23.7.1999, i.S. X. = ZStP 8, 237 = BstPra XV, 61: In diesem Entscheid hatte das Bundesgericht entschieden, dass aus der Sicht des Doppelbesteuerungsverbotes eine Zwischenveranlagung bei Schenkung von beweglichem Vermögen nicht zwingend sei. Es stützte seine Begründung auf die Tatsache, dass im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) die Schenkung als Zwischenveranlagungsgrund gestrichen wurde und an dieser Regelung im Interesse einer gesamtschweizerischen einheitlichen Lösung auf der Stufe des interkantonalen Steuerrechts festzuhalten sei.



Kantone eine *horizontale Angleichung* der Kantone unter sich <sup>570</sup>. Anzustreben ist eine zuteilungsnormgemässe Ausgestaltung der materiellrechtlichen kantonalen Normen. Es wird damit eine Verringerung von potenziellen Doppelbesteuerungskonflikten sowie eine Reduzierung von Steuereinbussen erreicht und dient schlussendlich auch der Rechtssicherheit.

## IV. Interkantonale Verträge

Die Kantone dürfen nach Art. 48 BV in Bereichen, wo das Bundesrecht keine Regelungen getroffen hat, unter sich Verträge abschliessen. Diese interkantonalen Verträge stellen verbindliches Recht dar, sind gegenüber kantonalem Recht höherrangig und dürfen keine bundesrechtswidrigen Normen enthalten.

Der Bereich des Doppelbesteuerungsrechts ist durch das Bundesgericht abschliessend geregelt worden, weshalb die Kantone auf diesem Gebiet nicht mehr legiferieren dürfen. In eigener Kompetenz haben sie jedoch Vereinbarungen getroffen, die für das Steuerwesen, u.a. auch für Erbschafts- und Schenkungssteuern, von Bedeutung sind. Sie versuchen nicht in genereller Weise, sondern in konkreten Fällen Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Als Vereinbarungen gelten:

1. Gegenrechtserklärungen;
2. Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen (1948)<sup>571</sup>;
3. Konkordat betreffend die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche (1912).

Bei Verletzung von Konkordaten haben sowohl Kantone als auch Steuerpflichtige das Recht, aufgrund von Art. 95 lit. e BGG das

---

<sup>570</sup> BGE 130 I 205 mit Hinweisen; 118 Ia 277 E. 3a; StR 60, 949; ZBJV 140, 697 ff.; als älteres Beispiel können die zufolge Todes erbrachten Leistungen des Arbeitgebers an die Erben genannt werden, welche seit BGE 99 Ia 234 im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungskonflikten in Anlehnung an Art. 21 Abs. 1 WStB der Einkommenssteuer zu unterstellen sind. Für diese Zuteilung lag das harmonisierende Hauptmotiv der auf Bundesrecht geltenden Regelung zugrunde.

<sup>571</sup> Vgl. vorne 4. Kap., III., 23., 73 ff.

Bundesgericht wegen Verletzung von Konkordatsrecht anzurufen<sup>572</sup>. Das Bundesgericht hat in beiden Fällen das Recht auf freie Überprüfung. Verweist jedoch das Konkordatsrecht auf kantonales Recht, kann das Bundesgericht die Klage nur unter dem beschränkten Blickwinkel der Willkür überprüfen<sup>573</sup>.

## 1. Gegenrechtserklärungen

Gegenrechtserklärungen stellen zweiseitige Verträge dar, die unter Kantonen oder von Kantonen direkt mit ausländischen Staaten abgeschlossen werden<sup>574</sup>. In der Regel wird der Regierungsrat zum Abschluss solcher Vereinbarungen ermächtigt.

Es liegt in der Natur der Sache, dass derartige Vereinbarungen entweder zu einer Steuerbefreiung oder Beschränkung der Steuerhoheit in kantonalen Steuerbereichen führen. Indessen können sie auch nur einer Bekräftigung des internen Rechts dienen. Das kantonale Recht bleibt dann unverändert<sup>575</sup>.

Inhalt der Erklärungen können gegenseitige Steuerbefreiungen oder andere gegenseitige Beschränkungen der Steuerhoheit sein. Im *ersten* Fall sichern sich zwei Kantone gegenseitig Steuerbefreiungen und Steuererleichterungen für eine gewisse Kategorie von Steuerpflichtigen, wie beispielsweise kantonale Anstalten und gemeinnützige Institutionen, zu. Dies gilt vor allem für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern. Sie bezwecken im Rahmen des Gegenrechts die Befreiung gewisser Institute des öffentlichen und privaten Rechts von der Steuerpflicht<sup>576</sup>. Verweisen die Gegenrechtserklärungen auf kantonales Recht, sind die Kantone nicht verpflichtet, mehr Gegenrecht zu erweisen,

---

<sup>572</sup> LOCHER, ASA 77, 510.

<sup>573</sup> Art. 9 BV; für das ältere Recht siehe BGer, 25.3.1964, i.S. J. Wildli Stiftung gegen Kt. Luzern, E. 3b = ASA 33, 445 ff. In Bezug auf Willkür BGE 109 Ia 335 = ASA 55, 80; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, 2, Nr. 9, E. 5, und § 1, III A, 2, Nr. 10, E. 1b.

<sup>574</sup> Vgl. die verschiedenen mit dem Ausland abgeschlossenen Gegenrechtserklärungen in INTERNATIONALES STEUERRECHT DER SCHWEIZ, Bd. IV, IC.

<sup>575</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 1 zu § 18 StG.

<sup>576</sup> ZUPPINGER, Zürcher Steuergesetze, Bd. I, 311 ff., und Bd. II, 117 ff.

als der Gegenrechtspartner zugesteht. Gegenrecht wird nur dann gewährt, wenn der am Vertrag beteiligte Kanton ebenfalls Gegenrecht hält<sup>577</sup>.

Keine grosse Bedeutung kommt den *gegenseitigen Beschränkungen der kantonalen Steuerhoheit* zu. Die Wahrung dieser kantonalen Kompetenz im interkantonalen Bereich hat heute kaum mehr praktische Bedeutung, da der Bund diese Kompetenz im vollen Umfang ausgeschöpft hat. Die Abgrenzung der Steuerhoheiten durch kantonales Recht ist daher dort gegenstandslos geworden, wo der Bund Normen zur Abgrenzung der Steuerhoheiten erlassen hat. Dies gilt ebenso im *internationalen* Verhältnis, soweit der Bund mit dem Ausland eigene Abkommensnormen erlassen hat. Angesichts der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen, die als Bundesrecht dem kantonalen Recht vorgehen, fällt die kantonale Kompetenz dahin<sup>578</sup>. Hat der Bund hingegen keine Normen zur Abgrenzung der Steuerhoheiten erlassen, kann ein Kanton oder an seiner Stelle der Bundesrat im Rahmen seiner Kompetenz Gegenrechtserklärungen mit dem Ausland abschliessen<sup>579</sup>.

## **2. Interkantonales Konkordat über die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Forderungen vom 23. August 1912**

Dieses Konkordat, dem alle Kantone beigetreten sind, bezweckt die Gewährung von gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Forderungen im interkantonalen Recht<sup>580</sup>.

---

<sup>577</sup> Aus dem Gegenrecht entspringt auch der Gedanke der Gleichstellung.

<sup>578</sup> Als Beispiel dienen die kantonalen Vereinbarungen mit ausländischen Staaten über die Befreiung des einfachen Konsulärpersonals, welchen angesichts des Wiener Übereinkommens über konsularische Beziehungen vom 24.4.1963 keine grosse Bedeutung mehr zukommt. Vgl. dazu RICHNER/WEBER/BRÜTSCH, N 9 zu Vorb. zu § 19.

<sup>579</sup> Vgl. als Beispiele die Gegenrechtserklärungen mit Frankreich, in INTERNATIONALES STEUERRECHT DER SCHWEIZ, I C, insb. 21 ff. Vgl. auch die Übersicht über die Gegenrechtserklärungen mit anderen Staaten, in INTERNATIONALES STEUERRECHT DER SCHWEIZ, I C, 1 ff.

<sup>580</sup> SR 281.21.

## 6. Kapitel

# Begriff des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbotes

### I. Einleitende Bemerkungen

"Die Einheit des Bundesstaates mit der Garantie der allgemeinen Freizügigkeit gestattet nicht, dass dem Steuerpflichtigen als solchem aus der Tatsache seiner wirtschaftlichen Verbindungen mit mehr als einem Kt. zugleich ein besonderer Nachteil erwachse. Es darf m.a.W. jemand, bei nur teilweiser wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu einem Kt., von diesem wegen der betreffenden Beziehungen nicht ungünstiger behandelt werden, als wenn er mit seiner gesamten ökonomischen Existenz der kantonalen Hoheit unterstände. Für die Beurteilung einer bestimmten wirtschaftlichen Beziehung aus dem Gesichtspunkt des Verbotes der interkantonalen Doppelbesteuerung fällt also zunächst in Betracht, wie sich ihre steuerrechtliche Behandlung unter der Voraussetzung der allgemeinen Steuerpflicht des beteiligten Steuersubjektes im gleichen Kt. gestalten würde, und sofern danach eine Steuerpflicht begründet wäre, ist sodann deren Kollision mit dem in gleicher Weise ermittelten Steueranspruch eines andern Kantons durch eine billige Abgrenzung der widerstreitenden Interessen der beiden Steueransprecher zu beseitigen, wobei das Bger. an allenfalls vorhandene einschlägige Vorschriften der kt. Steuergesetze, das interkantonalen Steuerrecht der beteiligten Kantone, nicht gebunden ist"<sup>581</sup>.

### II. Begriff der Doppelbesteuerung

#### 1. Die aktuelle und die virtuelle Doppelbesteuerung

Der in Art. 127 Abs. 3 BV enthaltene Auftrag, wonach der Bund die erforderlichen Massnahmen gegen die Doppelbesteuerung zu erlassen hat,

---

<sup>581</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II B, Nr. 2; BGE 39 I 575 E. 2 = Pra 3 Nr. 33; BGE 40 I 65 E. 2 = Pra 3 Nr. 86; BGE 48 I 362 E. 2 = Pra 11 Nr. 139; BGE 51 I 126 = Pra 14 Nr. 133; BGer, 18.3.1932, i.S. Collet, nicht publ.; 31.5.1935, i.S. Witzig, nicht publ.; 21.5.1937, i.S. Schwarz, nicht publ.

ist lediglich allgemeiner Natur. Das Verbot umfasst die aktuelle und die virtuelle Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerung im engeren Sinn)<sup>582</sup>. Aus historischer Sicht ergibt sich jedoch, dass die alte Verfassung in erster Linie die aktuelle Doppelbesteuerung untersagte<sup>583</sup>.

Der vom Bundesgericht ursprünglich entwickelte Begriff der Doppelbesteuerung hält grundsätzlich fest, dass immer dann eine Doppelbesteuerung vorliegt, wenn ein und derselbe Steuerpflichtige von zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Steuerobjekt während des gleichen Zeitraums zu ähnlichen Steuern herangezogen wird (sog. *konstruktive* Begriffsbestimmung)<sup>584</sup>. Diese Begriffsumschreibung untersagt lediglich die aktuelle Doppelbesteuerung<sup>585</sup>. Die Frage des Verbotes der virtuellen Doppelbesteuerung wurde noch nicht in Betracht gezogen<sup>586</sup>.

Das Bundesgericht erkannte jedoch frühzeitig, dass die sog. konstruktive Begriffsbestimmung, die auf der Identität von vier Merkmalen aufbaut (Identität der Person, des Steuerobjekts, der Steuer und der Periode), ungenau ist und sich im Hinblick auf die unterschiedlichen kantonalen Steuersysteme (in Bezug auf die Ausgestaltung ihres Steuerrechts und in der Wahl des Steuersystems) als zu eng erwies<sup>587</sup>. Im Doppelbesteuerungsverbot sah es auch ein Verbot der *virtuellen* Doppelbesteuerung. Es nahm diese immer dann an, wenn ein Kanton einen Tatbestand seiner Steuerhoheit unterwerfen will, welcher nach bundesgerichtlichen Grundsätzen der Steuerhoheit eines anderen Kantons

---

<sup>582</sup> Vgl. MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 1.

<sup>583</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 32 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>584</sup> Ganz am Anfang der Rechtsprechung wurde die unzulässige Doppelbesteuerung vom Bundesgericht *konstruktiv* definiert, d.h. es wurde lediglich die effektive Doppelbesteuerung umschrieben. Die vier Voraussetzungen wurden einzeln überprüft. Vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 16; LOCHER, Einführung, 11; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 16; vgl. auch BGE 98 Ia 86 E. 2; 90 I 295 E. 2 = ASA 34, 388 = StR 20, 497; ASA 53, 452 E. 3a und 51, 502 E. 2a. Anwendung der konstruktiven Begriffsbestimmung bei der *heutigen* Rechtsprechung: StR 65, 218 E. 4.1; BGE 137 I 145 ff. E. 2.2; 134 I 303 E. 2.1.

<sup>585</sup> Vgl. die aufgegebene Praxis in BGE 1, 28; 1, 41; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III B, Nr. 1.

<sup>586</sup> Vgl. aber BBl 1862 III 519: Der Bundesrat fasste bereits früh das Doppelbesteuerungsverbot als virtuelles Verbot auf.

<sup>587</sup> BGE 5, 151 E. 4; 6, 178; 18, 434; für die Erbschaftssteuern BGE 20, 13 E. 1; für die Schenkungssteuern, BGer, 12.10.1934, i.S. Röschli, E. 2; nicht publ.; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II B, 2, und § 1, III B, 1–5.

untersteht<sup>588</sup>. Das Bundesgericht hat im Zug dieses Umdenkens nicht mehr in jedem einzelnen Fall geprüft, ob die in der Definition der aktuellen Doppelbesteuerung enthaltenen Begriffsmerkmale vorhanden sind, sondern hat *von Fall zu Fall* für jedes Steuerobjekt bestimmt, in welchen rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen ein Kanton zum Individuum in territorialer Hinsicht stehen muss, um die Steuerhoheit beanspruchen zu können. Mit dieser Vorgehensweise bezeichnete das Bundesgericht für jede Steuerart den zur Steuererhebung örtlich berechtigten Kanton<sup>589</sup>. Der anfänglich geltende konstruktive Begriff der Doppelbesteuerung, welcher immer von der *effektiven* Doppelbesteuerung ausging, wurde im Lauf der Zeit zu einem kasuistischen Begriff.

In diesem Zusammenhang äussert sich das Bundesgericht über die aktuelle und virtuelle Doppelbesteuerung wie folgt<sup>590</sup>:

"Die sog. *konstruktive* Begriffsbestimmung, wonach eine gegen Art. 46 Abs. 2 BV verstossende Doppelbesteuerung nur dann vorliege, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Objekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen werde, spielt heute in der Rechtsprechung nur eine untergeordnete Rolle. Im Hinblick auf die unterschiedlichen kantonalen Steuersysteme kann an den einzelnen Identitätsmerkmalen nicht durchgehend festgehalten werden. Die konstruktive Begriffsbestimmung umschreibt nur den Tatbestand der *aktuellen* DB und lässt die bei Doppelbesteuerungsstreitigkeiten sich ebenfalls stellende Frage der Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheit offen. Eine Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV setzt nämlich nicht notwendigerweise eine aktuelle Doppelbesteuerung voraus, sondern liegt bereits dann vor, wenn ein Kanton in Verletzung der vom Bundesgericht aufgestellten (oder noch aufzustellenden) Zuteilungsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung aufgrund der tatsächlichen und rechtlichen Beziehungen ein anderer Kanton zuständig wäre (sog. *virtuelle* DB)"<sup>591</sup>.

---

<sup>588</sup> BGE 7, 447 f.; 39 I 576; 40 I 65 E. 2; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 3 ff.

<sup>589</sup> Das Umdenken kommt deutlich zum Ausdruck im Entscheid BGE 39 I 575 f.; vgl. zudem MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 17 ff.

<sup>590</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 15.

<sup>591</sup> BGE 125 I 54 E. 1b = StR 56, 420; BGE 99 Ia 234; ASA 51, 502 und 53, 451.

Aufgrund dieser Überlegungen liegt auch dann eine Doppelbesteuerung im *virtuellen* Sinn vor, wenn der nichtberechtigte Kanton eine Steuer erhebt, ohne dass der befugte Kanton von seiner Besteuerungsbefugnis Gebrauch macht<sup>592</sup>. Dies gilt ebenso, "wenn der bundesrechtlich berechtigte Kanton gemäss seiner Gesetzgebung die Steuerberechtigung eines anderen Kantons anerkennen würde"<sup>593</sup>. Die Kollisionsregeln für das Verbot der aktuellen und der virtuellen Doppelbesteuerung müssen daher identisch sein<sup>594</sup>. Unmissverständlich hat das Bundesgericht aber in BGE 115 Ia 169 E. 3g<sup>595</sup> im Zusammenhang mit der Identität des Steuersubjektes ausgeführt, dass bei wirtschaftlich identischen Steuerobjekten, die in verschiedenen Kantonen bei wirtschaftlich in besonderer Weise miteinander verbundenen Subjekten besteuert werden, die Gefahr einer Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen ist; die Doppelbelastung müsse aktuell und nicht bloss virtuell sein. Diese Ansicht verstösst gegen das wesentliche Grundprinzip des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot, wonach eine virtuelle Doppelbesteuerung an sich genügen würde<sup>596</sup>. Denn das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung entspricht dem verfassungsrechtlichen Gedanken von Art. 127 Abs. 3 BV, weil die Norm nicht nur eine Schutzfunktion darstellt, sondern ebenso dem Bund den Auftrag erteilt, die kantonalen Steuerhoheiten unter sich (virtuell) abzugrenzen<sup>597</sup>. Die Allgemeingültigkeitserklärung des Verbotes der virtuellen Doppelbesteuerung hat im Gegensatz zum Verbot der aktuellen Doppelbesteuerung zu einer gegenseitigen Abgrenzung der Souveränität

---

<sup>592</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III B, Nr. 1, 2–12. Wird ein Steuerpflichtiger von einem nicht berechtigten Kanton besteuert, schützt das Bundesgericht die Klage des Betroffenen unter dem verfassungsrechtlichen Gesichtspunkt von Art. 127 Abs. 3 BV. Falls der nicht steuerberechtigte Kanton unrechtmässig Steuern erhoben hat, ist dieser zur Rückerstattung verpflichtet.

<sup>593</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III B, Nr. 1. Ausnahmen hätten zur Folge, dass mit Leichtigkeit das Zuteilungsnormensystem und das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung durch Einzelfälle in Frage gestellt würden. Selbst der Bundesrat ging in seiner Botschaft betreffend Ordnung und Ausscheidung der Kompetenzen der Kantone in den interkantonalen Niederlassungsverhältnissen davon aus, dass eine Besteuerung durch den nichtberechtigten Kanton auf jeden Fall zu unterbleiben habe, wenn der berechtigte Kanton die Besteuerung des ihm zugewiesenen Objektes unterlässt (BB1 1862 III 519).

<sup>594</sup> ASA 58, 621; KOLLER, ASA 62, 302.

<sup>595</sup> Vgl. ASA 58, 621; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 61 zu Art. 127.

<sup>596</sup> KOLLER, ASA 62, 303; vgl. auch BGE 93 I 421 E. 2; 91 I 474 E. 3.

<sup>597</sup> So gilt nach wie vor auch im BGG, dass eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung geltend gemacht werden kann, ohne dass ein zweiter Kanton bereits entschieden hat (virtuelle Doppelbesteuerung); vgl. dazu StE 2010 A 24.5 Nr. 6, E. 3; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II B, Nr. 11.

der gleichgestellten Gemeinwesen geführt. Jedes Einwirken auf Hoheitsgebiete anderer ist untersagt<sup>598</sup>. Die virtuelle Abgrenzung ist sozusagen eine "Präventivregel", während die aktuelle Abgrenzung eine "Repressionsregel" darstellt, weil zwei Kantone das verfassungsmässige Verbot der Doppelbesteuerung verletzt haben. Wird das Bundesgericht angerufen, wird es aufgefordert, eine Zuteilungsnorm zu schaffen. Zweifelsfrei ist, dass die Fälle aktueller und virtueller Doppelbesteuerung in Bezug auf die massgebenden Kollisionsregeln synchron zu behandeln sind<sup>599</sup>. Soweit das Bundesgericht zwecks Vermeidung von Kompetenzkonflikten eine Zuteilungsnorm aufstellt, ist diese von den Kantonen zu beachten. Zwecks Harmonisierung der kantonalen Rechtsordnungen sollten alle Kantone in Zukunft diese Zuteilungsnorm in ihr Gesetz aufnehmen, um dem Prinzip des Verbotes der virtuellen Doppelbesteuerung immer mehr Leben und Inhalt zu verleihen.

## **2. Begriffsmerkmale unzulässiger interkantonaler Doppelbesteuerung**

Die in der konstruktiven Begriffsumschreibung enthaltenen Elemente hinsichtlich der Feststellung einer *aktuellen* Doppelbesteuerung spielen heute nur noch eine untergeordnete Rolle. Dennoch dienen sie im Einzelfall als Richtlinien zur Abklärung von Doppelbesteuerungskonflikten<sup>600</sup>.

### **21. Kollision der Steuersysteme mehrerer Kantone**

Die bundesgerichtlichen Regeln zum Doppelbesteuerungsverbot kommen dann zur Anwendung, wenn die unzulässige Doppelbesteuerung durch eine Kollision der Steuergesetze von zwei oder mehreren Gebietskörperschaften

---

<sup>598</sup> Was dem Grundgedanken des bundesstaatlichen Aufbaus der Eidgenossenschaft entspricht; vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III B, Nr. 1 ff.; BGE 18, 434.

<sup>599</sup> KOLLER, ASA 62, 303.

<sup>600</sup> BGE 134 I 303 E. 2.1; 133 I 19 E. 2.1; 133 I 308 E. 2.1; 132 I 29 E. 2.1; 130 I 205 E. 4.1; 98 Ia 90 E. 2; STUDER, ZBl 49, 558.



verursacht wird<sup>601</sup>. Dieser Fall liegt dann vor, wenn "die Besteuerungsansprüche von zwei oder mehreren Kantonen oder von zwei oder mehreren Gemeinden, welche je einem anderen Kanton angehören, oder von einem Kanton und einer Gemeinde eines anderen Kantons erhoben werden"<sup>602</sup>. Das Bundesgericht schützt solche Beschwerden gemäss Art. 127 Abs. 3 BV dann nicht, wenn sich die Doppelbesteuerung aus Steueransprüchen eines Kantons mit einer seiner Hoheit angehörenden Gemeinde ergibt, da es Sache des kantonalen Rechts<sup>603</sup> ist, die im innerkantonalen Recht entstehenden Doppelbesteuerungen zu bereinigen. Es besteht daher kein Bedürfnis nach einer bundesrechtlichen Regelung.

Nachdem bereits die virtuelle Doppelbesteuerung untersagt ist, liegt eine verfassungswidrige Kollision der Steuersysteme bereits dann vor, wenn die *nicht* berechnete Gebietskörperschaft in Verletzung der geltenden Zuteilungsnorm ihre Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung eine andere Gebietshoheit zuständig wäre, selbst wenn Letztere darauf verzichtet<sup>604</sup>.

## 22. Identität des Steuersubjektes

In einer ersten Begriffsumschreibung hat das Bundesgericht gefordert, dass für die Bejahung des Doppelbesteuerungsverbotes die Identität des Steuersubjektes gegeben sein muss. Das Bundesgericht ging davon aus, dass eine Doppelbesteuerung immer dann vorliegt, wenn das *gleiche* Steuersubjekt für das gleiche Steuerobjekt während des gleichen Zeitraums von den kollidierenden Kantonen belastet wird<sup>605</sup>.

---

<sup>601</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III A, 1, Nr. 1.

<sup>602</sup> BGE 136 II 274; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III A, 2, Nr. 1; HÖHN, Komm. BV 1874, N 37 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>603</sup> RYSER, 322; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III B, Nr. 2 und 8; BGE 1, 59 E. 2 (Ricono).

<sup>604</sup> BGE 134 I 303 E. 2.1; 133 I 19 E. 2.1; 133 I 308 E. 2.1; 132 I 29 E. 2.1; 130 I 205 E. 4.1; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III B, Nr. 11 und 12.

<sup>605</sup> *Rechtliche* Subjektidentität ist gegeben, wenn eine Steuer auf demselben Steuergegenstand in dem einen Kanton von einer Gesamthandschaft, z.B. einer Erbengemeinschaft, in dem anderen Kanton von einer natürlichen Person erhoben wird, die unmittelbar an der Gemeinschaft, z.B. als Erbe, beteiligt ist. K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I D, Nr. 28 und auch Nr. 14, 19 und 20. Vgl. auch KNECHTLE, 34 mit Verweisen.

Das Bundesgericht erkannte bald, dass die Identität des Steuersubjektes im formellen Sinn kein "Requisit der Doppelbesteuerung"<sup>606</sup> ist. Sie gilt nach heutiger Praxis als "keine allgemeine unbedingte Voraussetzung einer unzulässigen Doppelbesteuerung, sondern kann bei besonderen Verhältnissen fehlen"<sup>607</sup>. Ausnahmen von diesem Grundsatz werden dann gemacht, wenn sich der steuerrechtliche Anspruch rechtlich und wirtschaftlich von einem einzigen Sachverhalt ableitet<sup>608</sup> (beispielsweise bei Schenkungen zwischen schenkendem Vater und beschenktem Sohn<sup>609</sup> oder zwischen Ehefrau und Ehemann<sup>610</sup>; die rechtliche und wirtschaftliche Verbundenheit eines Sachverhaltes wird auch bei Stifter und Stiftung<sup>611</sup>, bei Nutzniessung zwischen Eigentümer und Nutzniesser<sup>612</sup> und bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften angenommen)<sup>613</sup>. Eine Ausnahme bezüglich der Identität des Steuersubjektes rechtfertigt sich auch dort, wo "ein Beschwerdeführer als einziger Erbe seines Bruders in dessen Steuerpflicht eingetreten ist und die Steuer auch bezahlt hat"<sup>614</sup>. Eine solche enge Verbundenheit besteht auch zwischen Mutter und erwachsenem Sohn, wenn bewegliches Vermögen geschenkt wird<sup>615</sup>. Gemeinsamer Nenner dieser Fälle ist die Besteuerung desselben Steuerobjektes bei rechtlich verschiedenen, wirtschaftlich jedoch identischen oder zumindest verbundenen Personen<sup>616</sup>. Mit anderen Worten kann eine Identität der Steuersubjekte immer dann angenommen werden, wenn formell gegenüber verschiedenen Personen Steueransprüche erhoben werden, welche

---

<sup>606</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 3.

<sup>607</sup> LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 13; vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 23 ff.

<sup>608</sup> ASA 47, 626.

<sup>609</sup> ASA 47, 624 ff.; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 19 und § 10, II, Nr. 27.

<sup>610</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 22.

<sup>611</sup> BGE 76 I 12; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 7.

<sup>612</sup> ASA 44, 160; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 8.

<sup>613</sup> BGE 90 I 295 E. 2 = ASA 34, 388 = StR 20, 497; BGE 72 I 8 E. 4–6 = Pra 35 Nr. 97; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 17.

<sup>614</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 10 und 14; BGE 115 Ia 164 = ASA 58, 617.

<sup>615</sup> BGer, 31.10.2007, 2P.336/2006; ZStP 8, 237 = BStPra XV, 61.

<sup>616</sup> Die enge wirtschaftliche Verbundenheit wird auch zwischen Gläubiger und Schuldner einer Forderung angenommen, bei getrennt lebenden Ehegatten hingegen verneint; vgl. dazu BGE 90 I 295 E. 2 = ASA 34, 388 = StR 20, 497; StR 55, 334 = StE 2000 A 24.35 Nr. 1; und auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 27.

wirtschaftlich im Endergebnis nur eine Person betreffen. Damit ist bei doppelter Zurechnung die Subjektidentität zwar nicht rechtlich, aber wirtschaftlich vorhanden<sup>617</sup>. Gleichermassen hat das Bundesgericht eine wirtschaftliche Verbundenheit bei einem Erbteilungsvertrag angenommen und vom Erfordernis der Subjektidentität abgesehen<sup>618</sup>. Bei diesem Fall lagen wohl verschiedene Sachverhalte zugrunde, da es sich nicht nur um eine Erbteilung im streng rechtlichen Sinn handelte. Es ging um Vermögensübertragungen auf güter-, erb- und schenkungsrechtlicher Grundlage. Trotzdem bestand eine derart enge tatsächliche und rechtliche Verbundenheit zwischen den Sachverhalten, dass eine besondere Beziehung angenommen werden konnte.

Aus den verschiedenen interkantonalrechtlichen Urteilen lässt sich eine klare gemeinsame Entwicklungslinie herauskristallisieren: Das Merkmal der Subjektidentität, so wie dies aus der ursprünglich Begriffs-umschreibung im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht noch verstanden wurde, verliert an steuerrechtlich-formaler Konzeption und soll eher im wirtschaftlichen Sinn aufgefasst werden. Damit verlieren zunehmend formale Kriterien an Bedeutung. Diese stellen heute für die Unterscheidung zwischen zulässiger und unzulässiger interkantonomer Doppelbesteuerung kein sachgerechtes Instrumentarium mehr dar.

Hingegen hat das Bundesgericht im in StE 2012 B 26.44. Nr. 10, E. 6.2, veröffentlichten Entscheid – ein Fall mit Auslandsbezug – die Subjektidentität im rein formalen Sinn aufgefasst und in casu abgelehnt. Es ging darum, dass den in der Schweiz lebenden Eltern eines bei den Attentaten vom 11. September 2001 auf das World Trade Center in New York verstorbenen Sohnes verschiedene Versicherungsleistungen zugeflossen sind, welche sowohl in der Schweiz als auch in den USA einkommenssteuerlich erfasst wurden. Die streitigen Versicherungsleistungen schienen zudem der USA-Bundesnachlasssteuer zu unterliegen, wobei diese offenbar nicht besteuert wurden. In der Schweiz wurden auf den von der US-Versicherungsgesellschaft ausbezahlten Nettobeträgen<sup>619</sup>

---

<sup>617</sup> BGE 121 I 150 = ASA 65, 682 = StR 50, 378; Vgl. KNECHTLE, 34, und auch die Beispiele in K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 24-26.

<sup>618</sup> StE 2008 A 24. I Nr. 6, E. 2.1.

<sup>619</sup> Die US Steuern wurden bereits abgezogen.

Einkommenssteuern veranlagt und das Bundesgericht erkannte, dass in gewisser Weise die Versicherungsleistungen doppelt *belastet* wurden. Es nahm aber zu Unrecht an, dass es sich um zwei unterschiedliche Rechtspersönlichkeiten handle (der Nachlass von Z nach amerikanischem Recht einerseits und die Eltern andererseits) und es dabei an der Subjektidentität fehle. Es erwähnte aber, es läge effektiv eine *Doppelbelastung* vor, da die gleiche Leistung zweimal erfasst wurde. Ob diese streng formale Betrachtungsweise auch im interkantonalen Verhältnis bestehen könnte und die Subjektidentität in einem vergleichbaren Fall bejaht würde, ist gemäss Bundesgericht nicht massgebend, zumal eine solche Praxis nicht ohne Weiteres auf internationale Sachverhalte übertragen werden kann <sup>620</sup>. In diesem besonderen Fall lagen wohl zwei verschiedene Rechtssubjekte vor, aber mit Bezug auf den bestimmten Sachverhalt waren sie rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Masse verbunden, weil dasselbe Steuer-substrat erfasst wurde. Diese Begründung ist umso unverständlicher, wenn man sich vor Augen hält, dass das Bundesgericht mit Recht annahm, dass das DBA zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten zur Anwendung kommt und solche Leistungen mit der Einkommenssteuer im Ansässigkeitsstaat (hier die Schweiz) zu besteuern sind. Es lag trotz DBA eine unzulässige aktuelle Doppelbesteuerung vor.

## 23. Identität des Steuerobjektes

Das Bundesgericht setzt in seiner Begriffsumschreibung als weitere Voraussetzung die Identität des Steuerobjektes voraus. Da eine Identität wegen der differenziert vorgenommenen kantonalen Umschreibungen im streng formal-steuerrechtlichen Sinn nicht angenommen werden kann, nimmt das Bundesgericht eine Relativierung vor und fasst sie deshalb im wirtschaftlichen Sinn auf, weil es sonst lediglich von den kantonalen Steuersystemen abhängen würde, ob eine doppelte Belastung derselben Steuerquelle gestattet wäre oder nicht <sup>621</sup>. So äusserte sich das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 25. Mai 1904 i.S. Merian und

---

<sup>620</sup> StE 2012 B 26.44. Nr. 10, E. 6.2, mit Verweis auf BGer, 30.10.2000, 2P.323/1999, E. 2 f.

<sup>621</sup> SCHLUMPF/DÜRR, 29.

Kanton Bern gegen Kanton Baselstadt <sup>622</sup> unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie folgt: "Ebenso darf der Begriff des Steuerobjektes nicht einfach im formell-technischen Sinn der Bemessungsgrundlage aufgefasst werden, sondern es ist darunter die Vermögensquelle, d.h. derjenige Fonds von Gütern zu verstehen, aus dem die Steuer *tatsächlich* entrichtet wird".

Für den Vergleich kommt es somit nicht auf den äusseren technischen Tatbestand, sondern darauf an, ob aus derselben Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit geschöpft wird; d.h., wenn auch – aus formeller Sicht – eine unterschiedliche Bezeichnung der Steuern vorliegt, besteht – aus materieller Sicht – eine Gleichartigkeit des Steuerobjektes bzw. des Steuer-substrates <sup>623</sup>. Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage sind aber streng auseinanderzuhalten. Die Bemessungsgrundlage bezeichnet nur die Grundsätze der Bemessung der Objekte und bestimmt dadurch die Höhe der Steuer.

Identität der Steuerobjekte und damit der Doppelbesteuerung liegt nicht nur vor, wenn zwei Kantone gleichzeitig das Vermögen oder die Rente daraus besteuern, sondern auch dann, wenn der eine vom Ertrag die Einkommenssteuer (vielleicht in Verbindung mit einer ergänzenden Vermögenssteuer) und der andere Kanton vom Kapital die Vermögenssteuer beansprucht <sup>624</sup>. Identität der Steuerobjekte liegt auch dann vor, wenn nicht sämtliche Schulden und Abzüge von den involvierten Kantonen voll berücksichtigt werden und daher mehr als das Reinvermögen besteuert wird bzw. wenn das Total der Quoten mehr als 100% ausmacht <sup>625</sup>. Das Bundesgericht hat Objektidentität und somit Doppelbesteuerung angenommen, wenn das Nutzniessungsvermögen gleichzeitig der Vermögenssteuer am Wohnsitz des Eigentümers und der Einkommenssteuer am Wohnsitz des Nutzniessers unterworfen wird <sup>626</sup>.

---

<sup>622</sup> BGE 30 I 286 f. E. 2.

<sup>623</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 27 f.

<sup>624</sup> Auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II A, Nr. 3; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 28.

<sup>625</sup> Vgl. ASA 71, 416 ff; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 10: "Der Wohnsitzkanton des Erblassers ist nicht ermächtigt, nur den der Witwe zukommenden Erbteil von seiner Steuerhoheit auszuschliessen und das restliche Nachlassvermögen zu 100% zu besteuern".

<sup>626</sup> BGE 30 I 286 E. 3.

Eine Doppelbesteuerung liegt auch dann vor, wenn einerseits eine Grundstückgewinnsteuer aus der Veräusserung sämtlicher oder einer überwiegenden Mehrheit von Aktien einer Immobilien AG (als realisierter Kapitalgewinn) im Liegenschaftskanton und andererseits in einem anderen Kanton (hier Wohnsitzkanton des Aktionärs) eine Kapitalgewinnsteuer erhoben wird, die den aufgrund der Nachlassinventur bloss festgestellten, aber nicht realisierten Wertzuwachs erfasst. Das Bundesgericht bejahte die Objektidentität, da sowohl im einen als auch im anderen Kanton gleichzeitig derselbe Mehrwert auf dem gleichen Vermögensgegenstand, nämlich den Aktien der Y. AG, besteuert wurde<sup>627</sup>. Es hat aufgrund der entstandenen Doppelbesteuerung beschlossen, dass der Wohnsitzkanton des Aktionärs auf eine vorgängige Besteuerung des auf den Aktien entstandenen, noch nicht realisierten Wertzuwachses zu verzichten habe, dass hingegen der Liegenschaftskanton volles Besteuerungsrecht auf dem erzielten Gewinn genieisse<sup>628</sup>.

In der Praxis wird dagegen keine Doppelbesteuerung angenommen, wenn der Erblasser durch Vermächtnis unentgeltlich Vermögensrechte überträgt, deren Stammrecht beim Vermächtnisnehmer vom Wohnsitzkanton des Erblassers durch die Erbschaftssteuer und die periodischen Erträge beim Vermächtnisnehmer in seinem Wohnsitzkanton von der Einkommenssteuer erfasst werden<sup>629</sup>. Objektidentität liegt auch dann nicht vor, wenn eine vergleichbare Doppelbelastung auch rein intern rechtlich möglich ist<sup>630</sup>.

## 24. Gleichartigkeit der Steuern

Ein Pflichtiger kann jederzeit eine Verletzung des Verbotes der Doppelbesteuerung geltend machen, wenn ein Steuerobjekt mit zwei *gleichen* Steuern verschiedener Kantone zur gleichen Zeit belastet wird.

Das Bundesgericht verlangt keine völlige Gleichartigkeit der Steuern, weil aufgrund der Verschiedenheit in Bezug auf die Ausgestaltung der

---

<sup>627</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I D, Nr. 28.

<sup>628</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I D, Nr. 28.

<sup>629</sup> ASA 56, 439 ff.

<sup>630</sup> LOCHER, Einführung, 12 f.

kantonalen Steuersysteme nur eine *Ähnlichkeit* der Steuern im *wirtschaftlichen* Sinn vorliegen muss. Gemäss Praxis liegt eine *Ähnlichkeit* immer dann vor, wenn, *unabhängig* von der *rechtlichen* Ausgestaltung der Steuern, wirtschaftlich die *gleichen Berechnungsgrundlagen* erfasst werden, d.h., es genügt, dass die in Betracht fallenden Steuern das gleiche Steuergut belasten<sup>631</sup>. Das Erfordernis der Gleichartigkeit im Sinn des Doppelbesteuerungsverbotes ist dann erfüllt, wenn die Gleichartigkeit in Bezug auf das Steuersubstrat wie auch in Bezug auf die zeitliche Erhebungsart gegeben ist<sup>632</sup>. In BGE 99 Ia 232 wurde zu Recht die Erbschaftssteuer doppelbesteuerungsrechtlich vielmehr analog der Einkommenssteuer und nicht wie der Vermögenssteuer behandelt.

Zwei "gleichartige" Steuern können miteinander kollidieren und gegen das Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV verstossen, wenn es sich um ordentliche Steuern<sup>633</sup> handelt. Darunter werden die allgemeinen direkten und indirekten Steuern sowie die diese ergänzenden oder ersetzenden Steuern verstanden<sup>634</sup>. So kann eine Erbschaftssteuer mit einer gleichzeitig erhobenen Einkommenssteuer<sup>635</sup> oder Schenkungssteuer kollidieren<sup>636</sup>.

Für die übrigen Steuern muss gemäss Bundesgericht in jedem einzelnen Fall die kantonale Steuer geprüft und qualifiziert werden, ob Art. 127 Abs. 2 BV nach Sinn und Geist auf sie anzuwenden sei<sup>637</sup>. Grundlage ist die allgemeine schweizerische Rechtsauffassung, wonach eine Steuer voraussetzungslos geschuldet ist und sich daher von anderen Abgaben

---

<sup>631</sup> Der Vergleich für gleichartige Steuern ist aufgrund der Komponenten der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, an welche eine Steuer anknüpft, vorzunehmen. Vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 29 ff.

<sup>632</sup> BGer, 23.9.2003, 2P.314/2001; SCHLUMPF/DÜRR, 30.

<sup>633</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, Nr. 1; § 2, II B, 3, Nr. 1–2 und 4–6.

<sup>634</sup> Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 4, Nr. 4.

<sup>635</sup> StE 2008 A 24.1 Nr. 6, E. 2.2; ASA 43, 473 ff.

<sup>636</sup> BGE 55 Ia 82; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 31 f.

<sup>637</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 3, Nr. 5; BGE 72 I 10 E. 5 und 6: Das Bundesgericht hatte die seinerzeitige Tessiner Stempelabgabe, die auf dem Wert des reinen Nachlassvermögens berechnet wurde, als Steuer im Sinn von Art. 46 Abs. 2 BV 1874 qualifiziert. Vgl. auch die Spezialfälle in K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 6, Nr. 1 ff.

unterscheidet<sup>638</sup>. Danach stellt die Steuer begrifflich eine Abgabe dar, welche nicht als Äquivalent für eine staatliche Leistung oder für einen besonderen Vorteil, sondern lediglich im Anschluss an einen bestimmten, in der Person des Pflichtigen erfüllten wirtschaftlichen Tatbestand erhoben wird und einen Beitrag an die allgemeinen, dem Wohl der Gesamtheit dienenden Staatsaufgaben darstellt<sup>639</sup>. Ergibt sich deshalb aufgrund der Qualifikation, dass eine kantonale Abgabe beispielsweise im Sinn einer Gebühr konzipiert ist, gewährt das Bundesgericht bei Kollision mit einer ordentlichen Steuer keinen Rechtsschutz. Die Erhebung einer ordentlichen Steuer mit einer Kausalabgabe<sup>640</sup>, d.h. insbesondere mit einer Gebühr<sup>641</sup> oder Vorzugslast<sup>642</sup> verstösst nicht gegen das Doppelbesteuerungsverbot.

## 25. Identität der Steuer- bzw. Bemessungsperiode

Die bundesgerichtliche Definition der Doppelbesteuerung setzt als letzte Voraussetzung für das Vorliegen einer Doppelbesteuerung eine Kollision in *zeitlicher Hinsicht* voraus. Eine derartige Kollision ergibt sich dann, wenn der Pflichtige von den Kantonen hinsichtlich des gleichen Objektes für die *gleiche* Steuerperiode in die Steuerpflicht genommen wird. Die zeitliche Identität kann immer dann bejaht werden, wenn die Kantone einen *gleichen Zeitraum* als Steuerperiode (Steuerjahr) erfassen<sup>643</sup>. Die Voraussetzungen einer unzulässigen Doppelbesteuerung müssen im Einzelfall abgeklärt werden, und zwar sollen die Verhältnisse in den jeweiligen Bemessungsperioden verglichen werden. So hat das Bundesgericht entschieden, dass zwei Kantone während *einer bestimmten Zeitperiode* das gleiche Steuersubstrat erfasst haben, weil der eine Kanton die Erbteilung bei der Besteuerung des Vaters allerdings erst ab dem

---

<sup>638</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II A, Nr. 10.

<sup>639</sup> Als Beispiele BGE 53 I 482; 54 I 37 und 63 I 153 E. 1.

<sup>640</sup> Für den Begriff vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 6, Nr. 8.

<sup>641</sup> Zum Begriff der *Gebühr*, vgl. hinten 7. Kap., II., 32., 144 ff.; Zum Begriff der *Kostenanlastungssteuer*, vgl. hinten 7. Kap., II., 31., 142 ff.; Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 1 a, Nr. 1–3.

<sup>642</sup> Zum Begriff der *Vorzugslast*, vgl. hinten 7. Kap., II., 32., 144 f.; Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 3, Nr. 4.

<sup>643</sup> Die Identität der Steuerperiode kann demnach nicht im technischen Sinn aufgefasst werden. Vgl. auch ASA 48, 154; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, IV B, 1 b, Nr. 4; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 33.



Teilungstag (7. März 1999) berücksichtigte, während die anderen zwei Kantone das bei den Söhnen durch Erbschaft bzw. Schenkung angefallene Vermögen schon mit Wirkung ab dem Todestag (3. Januar 1999), so wie es der Erbteilungsvertrag in einer entsprechenden Rückwirkungsklausel an sich vorsah<sup>644</sup>, besteuerten.

Gemäss vor Einführung des Koordinationsgesetzes geltender Praxis des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht bestand die Steuerpflicht nur solange, als die objektiven und subjektiven Voraussetzungen erfüllt waren. Diese legte mit anderen Worten fest, dass im interkantonalen Verhältnis die Steuerpflicht nur bestand, wenn und solange dem Verband die Steuerhoheit über den Steuerpflichtigen zustand. Fiel diese weg, so entfiel auch die Steuerpflicht<sup>645</sup>. Aufgrund dieses Prinzips und zur Vermeidung von Doppelbesteuerungsfällen in zeitlicher Hinsicht statuierte die bundesgerichtliche Rechtsprechung grundsätzlich eine Teilung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zur Zeitdauer (pro rata temporis). Bei Veränderung der steuerlichen Zugehörigkeit (Verlegung des Steuerdomizils, Begründung oder Aufhebung eines Nebensteuerdomizils) durfte der neue steuerberechtigte Kanton bei der Besteuerung vom Zeitpunkt der Veränderung an nicht auf die Bemessungsgrundlagen zurückgreifen, die vor der Veränderung entstanden sind, sofern dies im Gegensatz zur Gegenwartsbemessung zu einer Schlechterstellung führte<sup>646</sup>. Der früher berechtigte Kanton durfte seine Steuern somit nur bis zum Zeitpunkt der Veränderung erheben. Jeder in Betracht fallende Kanton konnte demnach die von seiner Steuergesetzgebung vorgesehene Steuer anteilmässig im Verhältnis zu jener Zeit erheben, während derer die Steuerpflicht in seinem Gebiet im Lauf des Jahres bestand. Dieser Grundsatz war analog anwendbar, wenn im Lauf des Jahres der Steuerpflichtige ausserhalb des Wohnsitzkantons eine Liegenschaft erwarb<sup>647</sup>.

Mit dem neuen Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Steuerverfahren für die direkten Steuern im

---

<sup>644</sup> StE 2008 A 24.1 Nr. 6, E. 2.2.

<sup>645</sup> Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, IV A, Nr. 6.

<sup>646</sup> Vgl. auch HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 16a.

<sup>647</sup> Vgl. JAKOB, Komm. StHG, N 4 zu Art. 63.

interkantonalen Verhältnis, in Kraft getreten am 1. Januar 2001<sup>648</sup>, wird bei Wechsel der Steuerhoheit auf eine Fragmentierung der Steuerperiode zugunsten des Grundsatzes der Einheit der Steuerperiode verzichtet<sup>649</sup>. Dieses auf Art. 129 und Art. 127 Abs. 3 BV basierende Gesetz hat gewisse Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden<sup>650</sup>, des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer aufgehoben, ergänzt bzw. geändert. Diese Änderungen waren deshalb möglich, weil alle Kantone ab dem Jahr 2003 das Postnumerandosystem auf kantonaler Ebene angenommen haben. Verschiedene kollisionsrechtliche Probleme, welche infolge der Beibehaltung der beiden Bemessungssysteme durch das Steuerharmonisierungsgesetz aufgetreten sind, werden dadurch behoben. Als jüngeres Recht hat dieses neue Bundesgesetz Vorrang vor der bundesgerichtlichen Praxis zum Doppelbesteuerungsrecht. Die Voraussetzungen der zeitlichen Identität für das Vorliegen einer unzulässigen Doppelbesteuerung haben damit eigentlich an Bedeutung verloren<sup>651</sup>.

Im Fall von Vermögensanfällen zufolge Todes oder unter Lebenden kommt grundsätzlich das Stichtagprinzip zur Anwendung<sup>652</sup>. Vermögensanfälle zufolge Todes oder unter Lebenden erschöpfen sich als einmaliger Vorgang und weisen keine zeitliche Dauer auf, sodass für dessen Beurteilung auf den massgebenden Zeitpunkt der Rechtsnachfolge abzustellen ist. Für Erbschafts- und Schenkungssteuern ist daher nicht die Bemessungsperiode, sondern der Bemessungsstichtag massgebend<sup>653</sup>.

---

<sup>648</sup> BBl 2000 6182 ff.

<sup>649</sup> WEBER, Komm. StHG, N 17 zu Art. 68.

<sup>650</sup> Der letzte Satz von Art. 63 Abs. 3 StHG wurde mit dem Vorbehalt der neuen Regelung von Art. 68 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes zur Koordination und Vereinfachung der Steuerverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis ergänzt, während Art. 66 Abs. 4 StHG seinerseits mit Art. 68 Abs. 2 desselben Bundesgesetzes ergänzt wurde.

<sup>651</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 34.

<sup>652</sup> JAKOB, Komm. StHG, N 1 zu Art. 66.

<sup>653</sup> Ausnahmen vom Todestag des Erblassers als Stichtag liegen dann vor, wenn der Vermögensübergang mit einer aufschiebenden Bedingung verknüpft ist oder eine Nacherbschaft besteht oder der Erblasser verschollen ist. In diesen Fällen wird auf den Zeitpunkt des Vermögenserwerbs abgestellt, und zwar auf den Eintritt der Bedingung, bei Nacherbeneinsetzung auf den Zeitpunkt, in dem die Vorerbschaft endigt, und bei Verschollenerklärung auf den Zeitpunkt, in dem diese ausgesprochen wird oder auf den die Wirkung der Verschollenerklärung zurückbezogen wird.

Trotzdem können Kollisionen in zeitlicher Hinsicht vorliegen, wenn bei der Zwischenveranlagung bei Tod eines Erblassers zwei verschiedenen Momente berücksichtigt werden<sup>654</sup>. Als Zeitpunkt des Vermögensüberganges ist der Todestag des Erblassers oder/und die Eröffnung des Erbganges (die beiden Momente fallen in der Regel zusammen) entscheidend, während bei Zuwendungen unter Lebenden der Zeitpunkt des Vollzuges der Schenkung erheblich ist. Da das Erfordernis der zeitlichen Identität der Besteuerung auf periodische Steuern zugeschnitten ist und mit dem Erfordernis der Identität der Steuerobjekte zusammenfällt<sup>655</sup>, kann die Beurteilung, ob eine Doppelbesteuerung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer mit einer anderen Steuer vorliegt, nur anhand eines Vergleichs der in den Berechnungsgrundlagen enthaltenen Werte innerhalb des Bemessungszeitraums vorgenommen werden.

### III. Schlechterstellungsverbot

#### 1. Im Allgemeinen

##### 11. Begriff des Schlechterstellungsverbot

Nach feststehender Rechtsprechung des Bundesgerichts folgt aus Art. 127 Abs. 3 BV, dass die steuerrechtliche Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen zu mehreren Kantonen, speziell die Verteilung eines Steuerobjektes unter diese, für ihn nicht besondere, mit dieser Aufteilung nicht notwendigerweise verbundene steuerliche, d.h. finanzielle Nachteile zur Folge haben darf. Insbesondere geht es im Allgemeinen nicht an, dass ein Kanton einen Steuerpflichtigen für die ihm unterstehenden Steuerobjekte oder Teile von ihnen deswegen stärker belastet, weil der Steuerpflichtige wirtschaftlich mit der Gesamtheit seines Einkommens oder Vermögens nicht nur zu ihm, sondern auch zu einem anderen Kanton gehört und zumindest teilweise unter dessen Steuerhoheit steht<sup>656</sup>. Der Umstand, dass

---

<sup>654</sup> StE 2008 A 24.1 Nr. 6, E. 2.2.

<sup>655</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I D, Nr. 28 und § 7, I D, Nr. 41; SCHLUMPF/DÜRR, 30 f.

<sup>656</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, III, Nr. 1 und 5; § 1, II A, Nr. 15, 18 und 20 und § 6, III, Nr. 5; BGE 137 I 145 = StE 2011 A 24.43.1 Nr. 20; vgl. auch STUDER, ZBl 56, 34 f.

der Pflichtige steuerrechtlich relevante Beziehungen zu zwei oder mehreren Kantonen hat, darf nicht infolge der unterschiedlichen Anknüpfungspunkte der kantonalen Steuern zu einer unbilligen und übermässigen Belastung führen, die, auch wenn nur der eine oder der andere Kanton in Betracht käme, nach *interner Ordnung nicht möglich* wäre<sup>657</sup>.

Das Bundesgericht hat aus dem Prinzip des Verbotes der interkantonalen Doppelbesteuerung im engeren Sinn auch das sog. "Schlechterstellungsverbot" abgeleitet (Doppelbesteuerung im weiteren Sinn)<sup>658</sup>. Dieser Schutz stützt sich deshalb auf Art. 127 Abs. 3 BV, weil Art. 9 BV gegen eine andersartige oder stärkere Belastung nicht genügen würde. Es handelt sich tatsächlich nicht um ein innerkantonales<sup>659</sup>, sondern um ein *interkantonales* Problem, wenn das Steuersubjekt zu mehreren Kantonen steuerrechtlich relevante Beziehungen hat und von diesen aus unsachlichen Gründen *anders oder stärker* belastet wird. Deshalb ist es Aufgabe des Bundes, neben der Zuweisung der Steuerbefugnisse an die verschiedenen Kantone auch dafür zu sorgen, dass der Umfang der Besteuerungsbefugnisse durch diese verhältnismässig ausgeübt wird.

Da das Bundesgericht das Schlechterstellungsverbot unmittelbar aus dem Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV als Spezialnorm ableitet und nicht aus Art. 9 BV, gewinnt der Steuerpflichtige eine Sonderstellung<sup>660</sup>. Im Rahmen der Doppelbesteuerungsbeschwerde kann er gleichzeitig auch einen Verstoß gegen Art. 9 BV geltend machen. Klagen, welche sich lediglich auf Art. 9 BV stützen, werden hingegen nur unter dem Aspekt der Willkür überprüft<sup>661</sup>, während Klagen, die sich auf das Doppelbesteuerungsverbot stützen, frei überprüft werden<sup>662</sup>.

---

<sup>657</sup> BGE 49 I 531 f.; selbst der Bundesrat postulierte in seiner Botschaft von 1862 im Zusammenhang mit dem Schuldenabzug die Gleichberechtigung von Kantonseinwohnern und Nichtkantonseinwohnern, vgl. BBl 1862 III 520.

<sup>658</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II B, Nr. 2, Nr. 9 und 11; BGE 60 I 106 und 66 I 46; vgl. auch MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 4.

<sup>659</sup> Vgl. auch HÖHN, Komm. BV 1874, N 48 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>660</sup> Vgl. auch LOCHER, ASA 77, 501 ff.

<sup>661</sup> Die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts ist beschränkt, wenn es sich um Fragen, die in den Kompetenzbereich des kantonalen Rechts fallen, handelt (wie Tariffragen oder Fragen der Gesamtprogression).

<sup>662</sup> BGer, 27.1.2000, 2P.126/1998, E. 1b; StE 2000 A 24.35 Nr. 1.

## 12. Voraussetzungen unzulässiger Schlechterstellung

Gemäss Praxis des Bundesgerichts müssen *vier* Voraussetzungen vorliegen, damit eine Schlechterstellung im Sinn des bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsverbot angenommen werden kann. Es sind dies:

### 121. Bestehen eines interkantonalen Verhältnisses

Die Schlechterstellung hat im *interkantonalen* Verhältnis dann ihren Grund, wenn der Pflichtige mehr als einer Steuerhoheit untersteht<sup>663</sup>. Demnach fallen andere Gründe, welche sonst noch mit dem Steuerpflichtigen zusammenhängen und zu einer Schlechterstellung führen, ausser Betracht. Keine Schlechterstellung liegt hingegen vor, wenn sie ihren Grund in einer Eigenschaft des Steuerpflichtigen hat, welche auch dann vorliegen würde, wenn der Steuerpflichtige, der ausschliesslich in einem Kanton steuerpflichtig ist, zu einer besonderen Besteuerung herangezogen würde.

### 122. Vorliegen einer steuerlich andersartigen Behandlung

Eine Schlechterstellung ist dann gegeben, wenn der beschränkt Steuerpflichtige, welcher der Steuerhoheit mehrerer Orte untersteht, im Vergleich zu den unbeschränkt Steuerpflichtigen *steuerlich anders* behandelt wird<sup>664</sup>. Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger infolge der Unterwerfung unter mehrere kantonale Steuerhoheiten gesamthaft stärker belastet wird, als wenn er nur in einem dieser Kantone steuerpflichtig wäre, bedeutet noch keine Schlechterstellung. Vielmehr muss noch gelten, dass diese Mehrbelastung nach der kantonalen Gesetzgebung nicht vorgesehen ist<sup>665</sup>. Die Andersartigkeit kann verschiedene Ausprägungen

---

<sup>663</sup> Die Schlechterstellung kann sowohl vom Kanton des Hauptsteuerdomizils als auch vom Kanton des Nebensteuerdomizils ausgehen; vgl. auch HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 20.

<sup>664</sup> HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 21 ff.; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 40.

<sup>665</sup> Ergibt sich dieselbe Konstellation auch innerkantonal, liegt keine Schlechterstellung vor. Vgl. auch SCHLUMPF/DÜRR, 35 f.

haben: Sie kann sich auf *die Steuerart, den Steuertarif oder auf die zeitliche und sachliche Bemessungsgrundlage* beziehen<sup>666</sup>.

Eine steuerlich andersartige Behandlung bezüglich der *Steuerart* ist dann gegeben, wenn ein Pflichtiger, welcher in einem Kanton lediglich beschränkt steuerpflichtig ist, einer anderen Steuer als der gesetzlich vorgeschriebenen unterworfen wird<sup>667</sup>.

Eine andersartige Behandlung bezüglich des *Steuertarifs* würde dann vorliegen, wenn ein Kanton für beschränkt Steuerpflichtige den Satz für die Berechnung der Steuer nur nach kantonalen Faktoren bestimmt, während für die in seinem Kanton unbeschränkt Steuerpflichtigen die Gesamtfaktoren massgebend sind<sup>668</sup>.

Eine andersartige Behandlung hinsichtlich der *sachlichen Bemessung* wäre dann gegeben, wenn beispielsweise die kantonalen Steuerbehörden jene Vergünstigungen nicht gewähren, die im Fall der persönlichen Zugehörigkeit zugestanden bzw. einer im Kanton steuerpflichtigen Person unter gleichen Umständen gewährt würden<sup>669</sup>. Deshalb haben die kantonalen Behörden, um nicht gegen das Schlechterstellungsverbot zu verstossen, Schuldenabzüge und Steuerfreibeträge anzuerkennen und die Steuern aufgrund der dem Kanton verbleibenden Quote zu berechnen<sup>670</sup>.

### **123. Andersartige Behandlung ohne sachliche Rechtfertigung**

Eine andersartige steuerliche Behandlung ist dann unzulässig, wenn sie *ohne sachlichen Grund* erfolgt. Unsachlich ist eine Massnahme, wenn sie gegenüber innerkantonalen Pflichtigen unter gleichen Umständen nicht ergriffen würde<sup>671</sup>. Gemäss einem älteren Entscheid des Bundesgerichts<sup>672</sup>

---

<sup>666</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 54 zu Art. 46 Abs. 2; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 40.

<sup>667</sup> HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 22; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 40.

<sup>668</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III B, 1, Nr. 9, E. 2; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 40; VALLENDER, ASA 59, 222 ff.

<sup>669</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 40.

<sup>670</sup> STUDER, ASA 38, 91; vgl. auch BGE 59 I 11 E. 2.

<sup>671</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 55 zu Art. 46 Abs. 2; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, Nr. 16; BGer, 27.4.1966, i.S. X., E. 5, nicht publ.

<sup>672</sup> Vgl. BGE 30, 243; HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 25; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 43.

ist die *Unsachlichkeit* immer dann gegeben, wenn ein Kanton einen ausserkantonalen Steuerpflichtigen wegen seiner steuerlichen Beziehungen grundlos *anders und schwerer* belastet als einen innerkantonalen Pflichtigen für die gleiche steuerliche Beziehung. Es wäre beispielsweise unzulässig, einem Grundeigentümer<sup>673</sup> als bloss wirtschaftlichem Zugehörigen den verhältnismässigen Anteil der Sozialabzüge bei den Subjektsteuern zu verweigern<sup>674</sup>.

Grundsätzlich kann gesagt werden, dass eine steuerliche Massnahme immer dann unsachlich ist, wenn die belastende Massnahme nur ausserkantonale Pflichtige trifft und innerkantonale Pflichtige unter gleichen Umständen nicht treffen würde<sup>675</sup>. Eine andersartige Behandlung ist jedoch gerechtfertigt, wenn der Grund in der interkantonalen Steuer-ausscheidung liegt<sup>676</sup>.

Es ist kurz darauf hinzuweisen, dass in der neuen Praxis des Bundesgerichts die Ausdrucksweise der "*unsachlichen* andersartigen steuerlichen Behandlung" nicht mehr verwendet wird. Man spricht lediglich von einer "andersartigen Behandlung": Diese verkürzte Ausdrucksweise bedeutet jedoch keine Praxisänderung<sup>677</sup>. Die Frage der Unsachlichkeit wird weiterhin angegangen und geprüft.

---

<sup>673</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 39; K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, II, Nr. 13; StR 66, 212.

<sup>674</sup> Das kantonale Gesetz hat den Abzug zuzulassen und darf keine Unterschiede bezüglich unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen vornehmen. Die Verteilung solcher Abzüge zwischen Kantonen gilt auch im Erbschaftssteuerrecht, da die Steuer auf dem reinen Nachlass berechnet wird. Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, III, Nr. 2.

<sup>675</sup> Eine Anders- und Höherbelastung verstösst dann nicht gegen das Schlechterstellungsverbot, wenn diese ihren Grund in einer Eigenschaft des Steuerpflichtigen hat, welche auch bei ausschliesslicher Steuerpflicht im Kanton zu einer besonderen Besteuerung führen würde. Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, II, Nr. 36; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 42; HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 25.

<sup>676</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III B, 1, Nr. 9.

<sup>677</sup> Vgl. Beispiele in K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, II, Nr. 36 E. 3a mit Verweisen; HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 25.

## **124. Mehrbelastung als Folge der andersartigen Behandlung**

Das Bundesgericht setzt voraus, dass die andersartigen Behandlung eines beschränkt Steuerpflichtigen zu einer steuerlichen Belastung führt, die höher ist als bei einem ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen<sup>678</sup>.

Diese Mehrbelastung wäre dann gegeben, wenn die auf dem Prinzip der Reineinkommens- und Reinvermögenssteuer basierenden Kantone den Pflichtigen über sein Reineinkommen bzw. über sein Reinvermögen besteuern, weil Verluste nicht in Abzug gebracht werden<sup>679</sup>. Es wäre zudem der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt.

## **2. Im Besonderen: Anwendbarkeit des Schlechterstellungsverbotes auf Erbschafts- und Schenkungssteuern**

### **21. Grundsatz**

Das Schlechterstellungsverbot gilt sinngemäss auch für Erbschafts- und Schenkungssteuern. Zwar hat das Bundesgericht noch nie zu dieser Frage Stellung beziehen müssen, doch sind die Kantone gehalten, das Schlechterstellungsverbot zu beachten und zu respektieren. Eine Nichtbeachtung dieser Grundsätze würde gegen das Schlechterstellungsverbot verstossen.

Bei geteilter Steuerhoheit steht den beteiligten Gemeinwesen nur insoweit ein Besteuerungsrecht zu, als das ihrer Steuerhoheit unterliegenden Nachlass- oder Schenkungsvermögen im Verhältnis zum gesamten Nachlass- bzw. Schenkungsvermögen *reines* Vermögen darstellen<sup>680</sup>. Dieses System bedingt, die Schulden gleichmässig zu verteilen, um die Besteuerung auf das reine Vermögen zu begrenzen. Erbschafts- bzw. Schenkungssteuern sind deshalb auf jenen Werten zu erheben, die sich für jede Steuerhoheit nach anteilmässiger Verteilung aller Schulden auf die

---

<sup>678</sup> ASA 44, 531; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 44; HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 27.

<sup>679</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 44.

<sup>680</sup> Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 9, und § 9, I B, Nr. 5.



Aktiven ergeben<sup>681</sup>. Bei Schenkungen gilt dies nur dann, wenn ganze Vermögenskomplexe verschenkt werden. Bei Schenkung von einzelnen objekten werden die Schulden vom betreffenden Objekt abgezogen (objektmässige Verlegung). In Analogie zur oben genannten Bundesgerichtspraxis sind die steuerfreien Beträge nach den Grundsätzen der Vermögenssteuer *verhältnismässig* aufzuteilen, gleichgültig ob der Kanton Liegenschaftskanton oder letzter Wohnsitz des Erblassers bzw. Wohnsitz des Schenkers ist<sup>682</sup>. Für das interkantonale Verhältnis bedeutet dies, dass die quotenmässige Ausscheidung vorbehaltlos gilt: Jeder Kanton hat soviel Schulden zu übernehmen, wie es sich aus dem Verhältnis der sich in seinem Gebiet befindlichen Aktiven zu den Gesamtktiven ergibt. Im Fall von Schenkungen von einzelnen Vermögenswerten, die unter die Steuerhoheit des Wohnsitzes des Schenkers oder des Belegenheitsortes fallen, werden allfällige Schulden vom betreffenden Objekt abgezogen.

## 22. Ausscheidungsverluste bei Objektsteuern

Die Frage bezüglich der Behandlung von Ausscheidungsverlusten im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts war bislang nicht Gegenstand einer bundesgerichtlichen Auseinandersetzung<sup>683</sup>. Der Trend des Bundesgerichts, vermehrt dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Kraft zu verleihen, hilft damit Ausscheidungsverluste im interkantonalen Verhältnis zu vermeiden. Wenn auch nicht typisch bei Objektsteuern, sollte eine Verlustverrechnung zugelassen werden. Diese Ansicht wäre auch im Zusammenhang mit dieser Steuerart zu begrüssen, denn Doppelbesteuerungen sind nun einmal nicht gerecht und verletzen neben dem Schlechterstellungsverbot unwidersprochen auch die verfassungsmässig garantierte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit<sup>684</sup>.

---

<sup>681</sup> ZUPPINGER, ASA 42, 146.

<sup>682</sup> ZUPPINGER, ASA 42, 152. Den Kantonen bleibt das Recht vorbehalten, weitergehende Bestimmungen vorzusehen.

<sup>683</sup> Siehe die Praxisänderung seit 2004 bezüglich Ausscheidungsverluste, vorne, 4. Kap., III., 53., 94 ff.; vgl. auch MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3, N 51 ff.

<sup>684</sup> Vgl. zusätzlich über steuerfreie Beträge, hinten, 14. Kap., V., 356 ff.

## IV. Würdigung

Die Entwicklung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im interkantonalen Verhältnis geht dahin, dass am ursprünglichen Begriff des Doppelbesteuerungsverbotes mit seinen einzelnen Identitätsmerkmalen nicht mehr durchgehend festgehalten wird; m.a.W. wird die verfassungsrechtliche Doppelbesteuerung nicht mehr konsequent an der konstruktiven Begriffsumschreibung in ihrer ursprünglichen "Essenz" gemessen.

Das Bundesgericht hält insbesondere am Erfordernis der Identität von Steuersubjekt und Steuerobjekt nicht mehr im streng formal steuerrechtlichen Sinn fest, sondern verzichtet mehrfach auf diese Erfordernisse als allgemeine und unbedingte Voraussetzungen. Das Erfordernis der Subjektidentität wurde oft bei besonderer rechtlicher und wirtschaftlicher Verbundenheit zwischen den betroffenen Steuersubjekten fallen gelassen und die Identität des Steuerobjektes wurde dann nicht für erheblich erklärt, wenn das gleiche wirtschaftliche Substrat von mehreren Steuerhoheiten belastet wurde<sup>685</sup>. Im Vordergrund standen in diesen Fällen nicht formale, sondern wirtschaftliche Kriterien. Liegt keine Subjektidentität vor, wird aber dasselbe wirtschaftliche Substrat bei rechtlich und wirtschaftlich verbundenen Steuersubjekten belastet, läuft die doppelte Besteuerung auf eine Doppelbelastung hinaus. Die vom Bundesgericht im in StE 2012 B 26.44 Nr. 10, E. 6.2, publizierten Entscheid wohl unbewusst formulierte Ausdrucksweise der "Doppelbelastung" könnte man in diesem Sinn auslegen<sup>686</sup>. Das Merkmal der Subjektidentität ist in einem weiten Sinn auszulegen.

Fragwürdig ist, ob an der Identität des Steuerobjektes in Zukunft festgehalten werden soll. In den Begriffsformulierungen der Objektidentität und Gleichartigkeit der Steuer sind zudem gemeinsame Anhaltspunkte vorzufinden. Liegt gemäss bundesgerichtlicher

---

<sup>685</sup> Somit wird auch das Merkmal der Gleichartigkeit der Steuer nicht im streng formal steuerrechtlichen Sinn interpretiert. Vgl. auch KOLLER, ASA 62, 296 ff., insb. 299.

<sup>686</sup> Dennoch hält es im *internationalen* Verhältnis an diesem Grundsatz nicht fest. Trotz explizite Anerkennung der effektiv gesamthaft vorgenommene Steuerbelastungen der Versicherungsbeträge in der Schweiz und in den USA aufgrund eines gesamtheitlichen Belastungsvergleichs, hielt es am formell-rechtlichen Prinzip der Subjektidentität fest und verneinte eine Doppelbesteuerung (vgl. StE 2012 B 26.44. Nr. 10, E. 6.2).

Formulierungen Identität des Steuerobjektes vor, wenn "derjenige Fonds von Gütern, aus dem die Steuer tatsächlich zu entrichten ist"<sup>687</sup> angezapft wird, beruht Gleichartigkeit/Ähnlichkeit der Steuern, wenn die gleichen Bemessungsgrundlagen, unabhängig von ihrer rechtlichen Gestaltung, erfasst werden. Der Vergleich für gleichartige Steuern ist ergo aufgrund der Komponenten der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, an welche eine Steuer anknüpft, vorzunehmen. Stellt man den Fonds von Gütern, aus dem die Steuer entrichtet wird, den Komponenten der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, an dem die Steuer angeknüpft wird, gegenüber, erweist sich, dass die beiden Definitionen den gleichen materiellen Inhalt abdecken. So besteht eine Ähnlichkeit der Steuern, wenn wirtschaftlich das gleiche Steuerobjekt erfasst wird. Das Steuerobjekt wird in einem "quantifizierten" Sinn verstanden und deckt gemäss bundesgerichtlicher Praxis die Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ab<sup>688</sup>. Das Steuerobjektidentitätsmerkmal deckt sich materiell mit der Ähnlichkeit der Steuern.

Die konstruktive Begriffsformulierung der Doppelbesteuerung könnte so gedeutet werden, dass eine aktuelle Doppelbesteuerung dann vorliegt, wenn zwei oder mehrere Kantone gleichzeitig wirtschaftlich das gleiche Steuerobjekt bei zwei oder mehreren rechtlich verschiedenen, wirtschaftlich jedoch identischen oder zumindest verbundenen Personen erfassen.

Nach ständiger geltender Rechtsprechung listet das Bundesgericht bei der Beurteilung der einzelnen Sachverhaltskonstellationen als Erstes immer noch die Identitätsmerkmale der aktuellen Doppelbesteuerung auf<sup>689</sup>. Verstärkt tritt immer mehr – wenn auch nicht immer *expressis verbis* – das Schlechterstellungsverbot als Ausfluss des aktuellen Doppelbesteuerungsverbotes in den Vordergrund. Der Gedanke des Schlechterstellungsverbotes stellt heute ein prägendes Merkmal der bundesgerichtlichen Praxis dar. Das Schlechterstellungsverbot gilt immer dann als verletzt, wenn zufolge einer unsachlichen und unterschiedlichen steuerlichen

---

<sup>687</sup> BGE 30 I 286 E. 2.

<sup>688</sup> Aus diesem Grund kann nie eine Abgabe, die nicht als Steuer konzipiert ist, mit einer voraussetzungslosen Steuer kollidieren. Vgl. dazu hinten, 7. Kap., II., 3., 142 ff.

<sup>689</sup> StR 65, 208, E. 4.1.

Behandlung in Konsequenz der territorialen Beziehungen zu verschiedenen Kantonen eine steuerliche Mehrfachbelastung vorliegt. Eine erwiesene Doppelbesteuerung führt konsequenterweise zu einer Schlechterstellung. Indessen liegt keine Verletzung vor, wenn dieselbe Fallkonstellation auch im innerkantonalen Verhältnis vorgekommen wäre.

Bei der Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich eine gegenseitige Interdependenz zwischen den kantonalen Steuerrechten und der Praxis zu Art. 127 Abs. 3 BV. Solange in den kantonalen Steuerrechten die Tendenz vorherrscht, dass ein bestimmtes wirtschaftliches Substrat innerkantonal einer Mehrfachbelastung unterliegt, sieht das höchste Gericht bei einer entsprechenden Mehrfachbelastung im interkantonalen Verhältnis keine unzulässige Doppelbesteuerung<sup>690</sup>. Dieses Beispiel zeigt sich bei der Doppelbelastung von Aktiengesellschaft und Aktionär, eine Praxis, welche, trotz Kritik der Lehre, im schweizerischen Steuerrecht verankert ist<sup>691</sup>. Gehen indessen die kantonalen Steuerrechte davon aus, dass dasselbe Steuersubstrat einer einfachen steuerlichen Belastung unterstellt werden soll, so neigt das Bundesgericht im interkantonalen Verhältnis dazu, eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung anzunehmen<sup>692</sup>. Zur Verdeutlichung lässt sich dies eindrücklich am Beispiel des Entscheides des Bundesgerichts im Jahr 1973 bezüglich der steuerlichen Behandlung von Leistungen von Personalvorsorgeeinrichtungen an die Hinterbliebenen des Versicherten illustrieren<sup>693</sup>, wo entschieden werden musste, welchem Kanton diese Leistungen zur Besteuerung zuzuweisen sind, nachdem ein Kanton diese Art Leistungen mit der Erbschaftssteuer und der andere mit der Einkommenssteuer belasten wollte. Trotz unterschiedlicher Art der Steuern kam es im interkantonalen Verhältnis zu einer kumulativen Belastung, die nicht mit Art. 46 Abs. 2 BV 1874 zu vereinbaren gewesen wäre. Beide betroffenen Kantone besteuerten diese Leistungen innerkantonal nur einmal.

Die konsequente Abwendung von der formal konzipierten konstruktiven Begriffsbestimmung (welche zum Teil auch mit dem Aufbau des

---

<sup>690</sup> KOLLER, ASA 62, 300.

<sup>691</sup> KOLLER, ASA 62, 300.

<sup>692</sup> KOLLER, ASA 62, 300.

<sup>693</sup> BGE 99 Ia 232 ff.; ASA 43, 473 ff.

Zuteilungsnormensystems einhergeht) in Richtung zunehmender Ausarbeitung des Grundgedankens des Schlechterstellungsverbotes als sachbereichsspezifische Fortbildung des verfassungsrechtlichen Willkürverbotes in Kombination mit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit scheint heute der richtige Weg zu sein, um sachlich korrekte Ergebnisse zu erreichen. Obwohl der Grundgedanke der konstruktiven Begriffsbestimmung an sich wegleitend war, entspricht er den heutigen Erfordernissen nicht mehr vollständig<sup>694</sup>. Im Zeitalter der zunehmenden Mobilität kann letztlich auch nur diese Grundhaltung zu sachlich richtigen Ergebnissen führen, denn formale Kriterien vermögen für eine sachgerechte Unterscheidung zwischen einer zulässigen interkantonalen Doppelbelastung und einer gemäss Art. 127 Abs. 3 BV verfassungswidrigen Doppelbesteuerung nicht mehr zu genügen<sup>695</sup>. Das Bundesgericht hat ein gewaltiges Ausschöpfungspotential und kann immer mehr verstärkt eine Harmonisierung der kantonalen Erbschafts- und Steuerrechte erreichen.

---

<sup>694</sup> KOLLER, ASA 62, 301.

<sup>695</sup> KOLLER, ASA 62, 301.

## 7. Kapitel

# Geltungsbereiche des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbotes

### I. Persönlicher Geltungsbereich

Das verfassungsmässige Doppelbesteuerungsverbot erstreckt sich auf natürliche und juristische Personen, welche in der Schweiz steuerpflichtig sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob eine natürliche oder juristische Person in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist<sup>696</sup>. Unter den Schutzbereich fallen somit Steuerpflichtige, die entweder in der Schweiz oder im Ausland Wohnsitz<sup>697</sup> haben. Beschränkt Steuerpflichtige, die Wohnsitz im Ausland haben, geniessen dann den Schutz, wenn sie für das in der Schweiz steuerbare Einkommen und Vermögen von mehr als einem Kanton besteuert werden.

Keine Bedeutung für die Beantwortung der Frage, ob eine Doppelbesteuerung vorliege, bildet die Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person<sup>698</sup>. Auf das verfassungsmässige Doppelbesteuerungsverbot können sich neben juristischen Personen des schweizerischen privaten Rechts auch Körperschaften des öffentlichen Rechts (wie Gemeinden) berufen, welche nach den allgemeinen Regeln besteuert werden<sup>699</sup>. Juristische Personen brauchen den Sitz nicht in der Schweiz zu haben, um das verfassungsmässige Recht anrufen zu können. Es genügt, wenn sie in der Schweiz Betriebsstätten oder Liegenschaften besitzen<sup>700</sup>.

---

<sup>696</sup> BGE 48 I 382 = Pra 11 Nr. 151; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, I B, Nr. 7; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 12 ff.; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 53 zu Art. 127.

<sup>697</sup> "Kommt, mangels Wohnsitzbegründung, als die Steuererhebung rechtfertigendes Moment nur die Tatsache des *Aufenthaltes* in Betracht, so steht das dem Recht der Beschwerde wegen Doppelbesteuerung nicht entgegen, denn die Billigkeitserwägungen, welche dem Doppelbesteuerungsverbot zugrunde liegen, treffen auch in einem solchen Fall in ganz gleicher Weise zu". Vgl. BGE 46 I 413; SCHLUMPF/DÜRR, 45 f.

<sup>698</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, I B, Nr. 1, 4, 8, 9, 11, 13; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 53 zu Art. 127.

<sup>699</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 13.

<sup>700</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, I B, Nr. 6, 7, 14.

Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit, wie Personengesellschaften oder Erbgemeinschaften, können sich nur dann auf das Doppelbesteuerungsverbot berufen, wenn sie als Personengesamtheit Steuersubjekte sind, wie ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit nach Art. 20 Abs. 2 StHG oder nach gewissen kantonalen Steuergesetzen die Erbgemeinschaften bei ungewisser Erbfolge<sup>701</sup>. Bei diesen Fallkonstellationen handelt es sich allerdings um Ausnahmefälle.

## II. Sachlicher Geltungsbereich

### 1. Begriff der Steuer im doppelbesteuerungsrechtlichen Sinn

Das Doppelbesteuerungsverbot bezieht sich gemäss bundesgerichtlicher Praxis nur auf Steuern. Merkmal der *Steuer ist, dass sie voraussetzungslos geschuldet* ist; m.a.W. stellt die Steuer nicht ein Äquivalent für eine staatliche Leistung oder einen besonderen Vorteil, sondern einen lediglich im Anschluss an einen bestimmten, in der Person des Pflichtigen erfüllten wirtschaftlichen Tatbestand und einen Beitrag an die allgemeinen, dem Wohl der Gesamtheit dienenden Staatsaufgaben dar<sup>702</sup>.

Unter den sachlichen Geltungsbereich fallen auch jene die Hauptsteuern ergänzenden oder ersetzenden Abgaben<sup>703</sup>, welche steuerähnlich ausgestaltet sind und gemäss wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erhoben werden<sup>704</sup>. Gemäss Praxis ist in allen Fällen zu prüfen, welche Abgaben unter den Schutzbereich von Art. 127 Abs. 3 BV fallen<sup>705</sup>.

---

<sup>701</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 13; K. LOCHER/P. LOCHER, § 12, III B, Nr. 9 und 13; HÖHN, Komm. BV 1874, N 85 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>702</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 8; LOCHER, Einführung, 7; VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 52 zu Art. 127; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II A, Nr. 8; BGE 71 I 324 E. 2 = Pra 34 Nr. 206.

<sup>703</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II A, Nr. 5.

<sup>704</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 1 d, Nr. 1.

<sup>705</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 6, Nr. 8; BGE 92 I 365 E. 3 = StR 1967, 313.

## 2. Steuern im Sinn von Art. 127 Abs. 3 BV

Steuern im Sinn von Art. 127 Abs. 3 BV sind grundsätzlich nur die allgemeinen direkten und indirekten Steuern, wie Einkommens-, Vermögens-, Erwerbs-, Kopf-<sup>706</sup>, Erbschafts- und Schenkungssteuern<sup>707</sup>. Als Steuer qualifizierte das Bundesgericht auch Handänderungssteuern<sup>708</sup>, Stempelabgaben<sup>709</sup>, Beherbergungsabgaben<sup>710</sup>, Ersatzabgaben wie Feuerwehrrersatzabgabe<sup>711</sup>, Besitzessteuern wie Automobil-<sup>712</sup> und Wasserfahrzeugsteuern<sup>713</sup>.

## 3. Von Art. 127 Abs. 3 BV nicht erfasste Abgaben

### 31. Luxus- und Aufwandsteuern, Kostenanlastungssteuern

Das Bundesgericht hat besondere Arten von Steuern vom sachlichen Geltungsbereich von Art. 127 Abs. 3 BV ausgenommen. So gelten *Luxus- und Aufwandsteuern* als nicht schutzbedürftig<sup>714</sup>. Ebenso ausgenommen sind sog. *Kostenanlastungssteuern*<sup>715</sup> wie beispielsweise Kurtaxen bzw. Tourismusförderungsabgaben, obwohl sie grundsätzlich als Steuern ausgestaltet sind. Sie erfüllen nicht die Merkmale einer unter Art. 127 Abs.

---

<sup>706</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 1 b, Nr. 1–5.

<sup>707</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 3, Nr. 1–6 und § 2, II B, 1 a, Nr. 1; BGer, 23.12.1970, i.S. Albrecht, E. 2 = ASA 41, 346 = StR 1972, 319; BGE 73 I 16 E. 3 = Pra 36 Nr. 21; BGE 64 I 305 E. 2 = Pra 27 Nr. 189; ZBl 39, 617; BGer, 6.4.1955, i.S. Rudolf, E. 2, nicht publ.; BGE 50 I 191 = Pra 13 Nr. 118.

<sup>708</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 4, Nr. 2.

<sup>709</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 4, Nr. 3, 14; BGE 72 I 8 E. 5 = Pra 35 Nr. 97; BGE 71 I 324 E. 2 und 3 = Pra 34 Nr. 206.

<sup>710</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 6, Nr. 6; BGE 90 I 77 = Pra 53 Nr. 104 = ZBl 65, 301 = ASA 33, 521 = StR 20, 37.

<sup>711</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 1 d, Nr. 1; LOCHER, Einführung, 7.

<sup>712</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II B, 5, Nr. 1; BGer, 12.5.1965, i.S. Buchli = ASA 35, 323.

<sup>713</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II A, Nr. 11 und 12; BGE 101 Ia 183 = Pra 64 Nr. 672, und BGE 101 Ia 270.

<sup>714</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 1 a, Nr. 1; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 1 a, Nr. 13–15; vgl. auch die Wagen- und Pferdesteuern in K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 2 b, Nr. 1–2 und die Hundesteuern in § 2, II C, 2 c, Nr. 1; vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 10 ff.

<sup>715</sup> Nach älterer Sichtweise des Bundesgerichts galt sie als Zwecksteuer, nach modernerem Verständnis hingegen als Kostenanlastungssteuer. Vgl. dazu in K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 3, Nr. 16 und 17 in Bezug auf die Bündner und Berner Verkehrstaxe.



3 BV fallenden Steuer, wenn sie als *Zwecksteuer* konzipiert sind und *drei* Bedingungen erfüllen:

1. Die Kurtaxe wird zur *Finanzierung* derjenigen Einrichtungen und Veranstaltungen herangezogen, die von der Gemeinde speziell geschaffen wurden und vor allem den Kurgästen zugute kommen; darauf, ob der Kurgast sie im Einzelfall tatsächlich auch benützt, kommt es nicht an<sup>716</sup>.
2. Die Kurtaxe ist von *geringer* Höhe. Sie darf nicht in der Grössenordnung derjenigen Steuern liegen, die der Pflichtige bei Wohnsitz am betreffenden Ort von seinem Erwerbseinkommen und vom beweglichen Vermögen zu entrichten hätte<sup>717</sup>.
3. Die Kurtaxe ist in einem *formellen* Gesetz geregelt. Steuersubjekt, Steuerobjekt, Berechnungsgrundlage und Steuermass müssen als wesentliche Elemente dieser besonderen Zwecksteuer im Gesetz enthalten sein.

Als *Kostenanlastungssteuer* fallen somit Sondersteuern an, die einer bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen<sup>718</sup>. Voraussetzung für die Zulässigkeit einer derartigen Sondersteuer ist, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen den erfassten Personengruppen anzulasten<sup>719</sup>. Zur Erhebung von Kostenanlastungssteuern genügt, "[...] dass die betreffenden Aufwendungen des Gemeinwesens dem abgabepflichtig erklärten Personenkreis eher anzulasten sind als der Allgemeinheit, sei es, weil diese Gruppe von den Leistungen generell (abstrakt) stärker profitiert als andere oder weil sie – abstrakt – als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann. Die Kostenanlastungsabgabe stellt, da sie voraussetzungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben wird, eine

---

<sup>716</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 3, Nr. 7, insb. E. 5.

<sup>717</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 3, Nr. 13 und 17.

<sup>718</sup> BGE 124 I 289 E. 3b; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 3, Nr. 17, E. 2.2; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 10.

<sup>719</sup> BGE 124 I 289 E. 3b; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 3, Nr. 17, E. 2.2.

*Steuer dar.* Sie steht nach dem Gesagten aber in einem gewissen Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung [...]“<sup>720</sup>. Zu dieser Kategorie Sondersteuer gehören nebst Kurtaxen und Tourismusförderungsabgaben<sup>721</sup>, auch Motorfahrzeugsteuern, Schiffsteuern, Hundesteuern, Treibstoffzuschläge, Feuerschutzabgaben oder Strassenreinigungsabgaben<sup>722</sup>.

## 32. Gebühren und Vorzugslasten

*Gebühren und Vorzugslasten* geniessen den Schutz von Art. 127 Abs. 3 BV *nicht*<sup>723</sup>. *Gebühren* stellen Abgaben dar, die von Inhabern bestimmter Gewerbebetriebe, mit Einschluss der freien Berufe, wegen besonderer Inanspruchnahme der öffentlichen Polizei, der öffentlichen Organe oder Einrichtungen erhoben werden<sup>724</sup>. *Vorzugslasten* sind Beiträge, die vom Pflichtigen für den aus einer öffentlichen Einrichtung erwachsenen wirtschaftlichen Vorteil erhoben werden. Die Höhe bemisst sich nach den zu deckenden Kosten der Einrichtung und nach dem dem Pflichtigen daraus entstehenden Sondervorteil<sup>725</sup>. Sie unterscheiden sich von den Kostenanlastungssteuern dadurch, dass bei den Vorzugslasten ein individueller, dem einzelnen Pflichtigen zurechenbarer Sondervorteil vorliegen muss, damit die Erhebung der Steuer gerechtfertigt ist<sup>726</sup>.

Beide Arten von Abgaben sind an die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen geknüpft, weshalb ihnen die Eigenschaft als Steuer, die *voraussetzungslos* geschuldet ist, *nicht* zukommen kann<sup>727</sup>. Sie stellen Kausalabgaben dar.

---

<sup>720</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 3, Nr. 16, E. c (Hervorhebung durch die Autorin); BGer, 7.8.2006, 2P.194/2006, E. 4.1; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 10 ff.

<sup>721</sup> BGer, 28.4.2010, 2C\_763/2009; BGE 122 I 61.

<sup>722</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 3, Nr. 16, E. c.

<sup>723</sup> Klare Abgrenzung der Begriffe Steuer, Vorzugslast und Gebühr in BGE 95 I 506 E. 1 = StR 1970, 282; BGE 99 Ia 598 E. 3. Vgl. zudem MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 32.

<sup>724</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 1 a, Nr. 1–3, Nr. 12–15.

<sup>725</sup> Wie Kanalisationsanschlussgebühren; vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 1 a, Nr. 4 und 7; BGE 86 I 99 E. 2; 63 I 153; 54 I 38; 53 I 481 f.; 52 I 51.

<sup>726</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II C, 3, Nr. 16, E. c.

<sup>727</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, II A, Nr. 10.

### III. Territorialer Geltungsbereich

#### 1. Interkantonaler und interkommunaler Steuerkonflikt

Das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung bezieht sich auf Steuerkonflikte zwischen zwei oder mehreren Kantonen<sup>728</sup> oder deren Gebietskörperschaften<sup>729</sup>.

Das Verbot gilt sowohl für kantonale als auch für kommunale Steuern von Gemeinden, welche in verschiedenen Kantonen liegen. *Keinen* Schutz bietet jedoch das Verbot bei Vorliegen von interkommunalen Doppelbesteuerungskonflikten zwischen Gemeinden, die dem gleichen Kanton angehören<sup>730</sup>. Da Art. 46 Abs. 1 BV 1874 das Wohnsitzprinzip für Niedergelassene im interkantonalen Verhältnis statuierte<sup>731</sup> und in diesem Zusammenhang dem Bund zusätzlich die Kompetenz zum Erlass von Normen gegen die Doppelbesteuerung erteilte, ist es Pflicht des Bundes, im Zusammenhang mit der Verankerung des Wohnsitzprinzips die Abgrenzung der Souveränitäten der Kantone zu gewähren<sup>732</sup>. Es besteht daher kein Bedürfnis nach einer bundesrechtlichen Regelung für Doppelbesteuerungen, die sich *innerhalb* des Gebietes eines *einzigen* Kantons ergeben<sup>733</sup>. Diese Konflikte sind von den Kantonen in eigener Kompetenz zu lösen. Dies verwehrt den Kantonen aber nicht, die bundesgerichtlichen Normen in Bezug auf das Doppelbesteuerungsverbot in ihr kantonales Recht aufzunehmen. Das Bundesgericht kann deren Anwendung gemäss Art. 9 BV auf Willkür überprüfen<sup>734</sup>.

---

<sup>728</sup> VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 51 zu Art. 127; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III A, Nr. 1–3.

<sup>729</sup> VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 51 zu Art. 127; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III A, Nr. 4.

<sup>730</sup> VALLENDER/WIEDERKEHR, Komm. BV, N 51 zu Art. 127.

<sup>731</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III B, Nr. 6.

<sup>732</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III C, 1a, Nr. 3.

<sup>733</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III B, Nr. 4–11; HÖHN, Komm. BV 1874, N 64 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>734</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III B, Nr. 8.

Vom Doppelbesteuerungsverbot ebenso nicht erfasst ist die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zwischen Bund und Kantonen, weil diese die Freizügigkeit von Kanton zu Kanton nicht berührt.

## **2. Beschränkte Geltung in internationalen Steuerkonflikten**

Art. 127 Abs. 3 BV untersagt unmissverständlich die interkantonale Doppelbesteuerung, ohne jedoch den Schutz auf internationale Doppelbesteuerungskonflikte auszudehnen. Schon Art. 46 Abs. 2 BV 1874 gewährte grundsätzlich keinen Schutz für internationale Doppelbesteuerungskonflikte<sup>735</sup>. Zwar konnte der Bund für die Kantone unilateral Normen gegen die internationale Doppelbesteuerung erlassen. Die systematische Stellung des Begriffs "Doppelbesteuerung" im Artikel über die auf Niedergelassene anwendbare Rechtsnorm (Art. 46 Abs. 1 BV 1874) schloss eine solche Ausdehnung des Doppelbesteuerungsschutzes auf internationale Konflikte aus<sup>736</sup>. Art. 46 Abs. 1 BV 1874 statuierte das Wohnsitzprinzip für Niedergelassene im *interkantonalen* Verhältnis, weshalb sich der Schutzbereich lediglich auf die Abgrenzung der Kantone unter sich beschränkt. Es bestand deshalb, wie im innerkantonalen Bereich, kein Bedürfnis nach einer Bundesregelung für den internationalen Bereich<sup>737</sup>.

Dennoch machte das Bundesgericht eine Einschränkung. Bereits im Entscheid vom 22. März 1875 i.S. Blumer entschied das Bundesgericht, dass das im Ausland gelegene und dort steuerpflichtige Grundeigentum eines hiesigen Anwohners vor einer zweiten Besteuerung im Wohnsitzkanton auszunehmen sei, ohne eine Rechtsgrundlage zu nennen. Auch in der Folge entschied das Bundesgericht in diesem Sinn, ohne eine rechtlich genügende Begründung abzugeben<sup>738</sup>. Es verwies auf die Praxis

---

<sup>735</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III C, Nr. 1.

<sup>736</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 66 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>737</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 66 zu Art. 46 Abs. 2.

<sup>738</sup> Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III B, Nr. 6.

der Bundesbehörden<sup>739</sup> und später auf die eigene bundesgerichtliche Praxis über das Verbot der Doppelbesteuerung, ebenso auf die Tatsache, dass diese Ausnahme, neben Billigkeitsgründen, durch sachgemässe Abgrenzung der inländischen gegenüber der ausländischen Steuerhoheit gerechtfertigt sei<sup>740</sup>. Diese Praxis wurde grundsätzlich das ganze 20. Jahrhundert hindurch beibehalten<sup>741</sup>. Sie erfuhr weder Ausnahmen noch Ausdehnungen. Der Schutz blieb auf *effektiv* besteuertes ausländisches Grundeigentum beschränkt<sup>742</sup>. Nicht verständlich ist, dass das Bundesgericht den Schutz von Art. 46 Abs. 2 BV 1874 lediglich auf ausländisches Grundeigentum beschränkte, und nicht auch auf Betriebsstätten und Geschäfte ausgedehnt hat<sup>743</sup>. Weder vermochte Art. 46 Abs. 2 BV 1874 für eine solche Praxis eine rechtlich genügende Grundlage abzugeben noch liess das Rechtsgleichheitsgebot eine solche Differenzierung überhaupt zu<sup>744</sup>. Die Frage, ob diese Praxis auch heute noch vertretbar ist, kann offen bleiben. Denn diese würde auf jeden Fall nur dann gelten, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und einem anderen Staat vorliegt.

#### IV. Zeitlicher Geltungsbereich

Die Praxis des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsrecht zeigte, dass es unzulässig sei, wenn zwei oder mehrere Kantone eine steuerpflichtige Person für das gleiche Objekt in der gleichen Zeitperiode zu Steuerleistungen heranziehen. Damit verlangte das Bundesgericht, dass Steuerleistungen geschuldet sind, solange der berechtigte Kanton die Steuerhoheit innehat. Eine steuerpflichtige Person durfte daher nur während der Periode ihrer Steuerpflicht der Besteuerung unterworfen

---

<sup>739</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III C, 2 a, Nr. 1 ff., und § 2, III C, 1 a, Nr. 4 und 7.

<sup>740</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III C, 2 a, Nr. 4, 11 und 12.

<sup>741</sup> Vgl. MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 7; LOCHER, Einführung, 8; vgl. zudem BGE 103 Ia 235 E. 2, 3a mit Verweisen.

<sup>742</sup> Frage offengelassen: K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III C, 2 b, Nr. 1; vgl. aber K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III C, 2 c, Nr. 5.

<sup>743</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 72 zu Art. 46 Abs. 2; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III C, 1 a, Nr. 4 und 6; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, III C, 2 c, Nr. 5.

<sup>744</sup> HÖHN, Komm. BV 1874, N 69 und 72 zu Art. 46 Abs. 2.

werden, und zwar entsprechend der Dauer der Steuerpflicht im Sinn einer pro rata temporis Besteuerung<sup>745</sup>. Mit der durch das Koordinationsgesetz eingeführten neuen Fassung von Art. 68 StHG, die wie die alte Fassung von Art. 68 StHG am Grundsatz der Einheit von Bemessungs- und Steuerperiode festhält, jedoch keine Aufteilung nach dem Grundsatz der pro rata temporis mehr vorsieht, wurden verschiedene Unzulänglichkeiten aus dem Wege geschafft und die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Doppelbesteuerungspraxis wurde modifiziert<sup>746</sup>. Damit gilt die Einheit der Steuerperiode bei Änderung sowohl der persönlichen als auch der wirtschaftlichen Zugehörigkeit innerhalb der Schweiz im Lauf der Steuerperiode. Während bei Änderung des Wohnsitzes sämtliche Steuern im Zuzugskanton veranlagt werden und dieser die Steuern für die ganze Periode bezieht, werden bei Begründung, Änderung oder Aufhebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Lauf der Steuerperiode die Bemessungsfaktoren pro rata temporis aufgeteilt<sup>747</sup>. Aufgehoben wird damit die pro rata temporis Besteuerung. So greift beispielsweise eine kantonale Vorschrift in das in Art. 127 Abs. 3 BV enthaltene Doppelbesteuerungsverbot ein, wenn die ganze Steuer oder ein noch geschuldeter Teilbetrag sofort fällig wird, falls der Pflichtige den Wohnsitz im Kanton aufgibt<sup>748</sup>.

Aus dem zeitlichen Geltungsbereich hat das Bundesgericht zusätzlich abgeleitet, dass Kantone die *Verwirkung des Besteuerungsrechts des anderen Kantons* als *Einrede* geltend machen können<sup>749</sup>. Diese Einrede kann dem säumigen Kanton entgegengehalten werden, sofern dieser sein Besteuerungsrecht kannte oder hätte kennen müssen. Es ist verwirkt, wenn

---

<sup>745</sup> HÖHN/MÄUSLI, § 4, N 16; Vgl. aber für Einkommens- und Vermögenssteuern neu die Fassung von Art. 68 StHG.

<sup>746</sup> Vgl. KS-SSK Nr. 15; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 14.

<sup>747</sup> WEBER, Komm. StHG, N 18 zu Art. 68.

<sup>748</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, IV A, Nr. 7.

<sup>749</sup> BGer, 1.7.2011, 2C\_463/2010, E. 3.3.4 = BGE 137 I 273 E. 3.3.4 = StR 66, 937 = StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 = ASA 80, 423; BGer, 12.12.2010, 2C\_163/2010, E. 12.1 = ASA 79, 1015 = RtiD 1 – 2011, 556 = RDAF 2011 II, 418; BGE 132 I 29, E. 3.2; 123 I 264 E. 2c; ASA 64, 167; StE 2008 A 24.1 Nr. 6, E. 3.2; K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, IV D, Nr. 8: "[...] ist *nur* der Kanton legitimiert [...]"; Steuerpflichtige können diese Einrede nicht erheben. Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, 1, Nr. 27; § 2, IV D, Nr. 28, 31 und 33; § 6, II, Nr. 19; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 15.

er mit der Erhebung seines Anspruchs ungebührlich lange zuwartet<sup>750</sup> und ein anderer Kanton zur Rückerstattung von ordnungsgemäss erhobenen Steuern verpflichtet wird<sup>751</sup>, die er in guten Treuen, aber in entschuldbaren Unkenntnis des kollidierenden Anspruchs bezogen hat<sup>752</sup>. Obwohl das OG durch das BGG ersetzt wurde und die Ausschöpfung der kantonalen Instanzen vorausgesetzt wird<sup>753</sup>, gilt dieses Institut nach wie vor. Dagegen wurde unter dem BGG die Verwirkung des Beschwerderechts des Steuerpflichtigen abgeschafft. Dieses Beschwerderecht galt als doppelbesteuerungsrechtliche Spezialität. Der Steuerpflichtige verwirkte unter bestimmten Voraussetzungen das Recht, das höchste Gericht anzurufen. Diese Verwirkung wurde zudem vom Bundesgericht nicht von Amtes wegen, sondern nur auf Antrag eines Kantons berücksichtigt<sup>754</sup>. Heute ist es aus der Sicht des neuen BGG, das die ausnahmslose Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzuges verlangt<sup>755</sup>, wenig sinnvoll, die Verwirkungsgründe der Anerkennung der Steuerpflicht sowie der vorbehaltlosen Zahlung einer Steuerschuld trotz Kenntnis des kollidierenden Steueranspruches und der Verletzung der Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren bei offensichtlicher subjektiver Steuerpflicht beizubehalten<sup>756</sup>.

---

<sup>750</sup> Bei nichtperiodischen Steuern: Langes Zuwarten liegt dann vor, wenn der Kanton die Veranlagung der Steuer später als ein Jahr nach Kenntnis des steuerrechtlichen Sachverhaltes einleitet. Vgl. auch LOCHER, Einführung, 163; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 15.

<sup>751</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, IV D, Nr. 4 mit Hinweisen, Nr. 11 und 12. Vgl. auch BGer, 14.2.2000, ZStP 3/2001, Nr. 24.

<sup>752</sup> Das Bundesgericht verlangt eine qualifizierte Gutgläubigkeit seitens des einredenden Kantons. Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 2, IV D, Nr. 33, 34, 35; ASA 64, 167; 56, 90; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 16; StR 52, 536; vgl. zudem MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3, N 15.

<sup>753</sup> StE 2010 A 24.5 Nr. 6, E. 3: Abgesehen davon, dass die Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges zur Anfechtung mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nunmehr vorgeschrieben ist, hat das BGG keine Änderung gebracht und behält die bisherige Rechtsprechung zu den Voraussetzungen der Doppelbesteuerungsbeschwerde ihre Bedeutung. Bei Beschwerden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung muss der kantonale Instanzenzug mindestens in einem Kanton erschöpft sein, d.h. der mehrfache Besteuerte – entgegen dem nicht ganz klaren Wortlaut von Art. 100 Abs. 5 BGG – ist nicht verpflichtet, in jedem Kanton den Instanzenzug zu durchlaufen.

<sup>754</sup> LOCHER, Einführung, 160; K. LOCHER/P. LOCHER, § 12, III D, 3, Nr. 11.

<sup>755</sup> Bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte kann die bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons ebenfalls mitangefochten werden (Art. 100 Abs. 5 BGG). Im zweiten Kanton muss der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft werden, und es spielt dabei keine Rolle, dass es sich nicht um ein Urteil im Sinn von Art. 86 BGG handelt (BGE 133 I 300 ff. E. 2.4). Zur Beschwerbefugnis eines Gemeinwesens, vgl. BGE 136 II 383; 136 II 274 ff.; BGer, 30.3.2009, 2C\_629/2008.

<sup>756</sup> LOCHER, ASA 77, 516.

## 8. Kapitel

# Zuteilungsnormen und Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

## I. Die Zuteilungsnormen

### 1. Begriff

Zuteilungsnormen<sup>757</sup> sind die vom Bundesgericht geschaffenen Rechtsnormen, aufgrund deren bestimmt wird, welche Steuerhoheiten bei Kollision von zwei oder mehreren Steuerrechtsordnungen bei der Besteuerung bestimmter Objekte zuständig sind<sup>758</sup>.

Die geltenden Zuteilungsnormen beziehen sich auf einzelne Einkommens- und Vermögensbestandteile und nicht auf Einkommen oder Vermögen als Ganzes<sup>759</sup>.

### 2. Anknüpfungspunkte der Zuteilungsnormen

Die Zuteilungsnormen des Bundesgerichts knüpfen wie das Internationale Privatrecht an Tatbestandsmerkmale an, um den abstrakt bezeichneten Grenzfall einer der sich kollidierenden Rechtsordnungen zuzuordnen. *Subjekt, Objekt und Handlung* werden bei jedem Tatbestand unterschieden und als Anknüpfungspunkte benützt<sup>760</sup>. *Subjektive (persönliche)* und *wirtschaftliche (sachliche)* Tatbestandsmerkmale bilden somit die

---

<sup>757</sup> Zuteilungsnorm und Kollisionsnorm werden hier als synonyme Begriffe verwendet. Das Bundesgericht verwendet hingegen den Begriff der Kollisionsnorm und zwar umfassend. In dieser Arbeit wird vorwiegend der Begriff der Zuteilungsnorm verwendet, da bei einer Kollision von zwei oder mehreren Rechtsordnungen zur Lösung des Konfliktes de facto eine Zuteilung vorgenommen wird. Die Zuteilung erfolgt ausschliesslich und löst damit die Kollision. Zusätzlich erfolgt die Steuerauscheidung. A.M. hingegen LOCHER, Einführung, 51; HÖHN, Komm. BV 1874, N 88 zu Art. 46 Abs. 2, unterscheidet zwischen Kollisionsnormen und besonderen Regeln für Abzüge; vgl. auch STUDER, ZBl 49, 522 ff.

<sup>758</sup> LOCHER, Einführung, 51; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 14, N 1.

<sup>759</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 14, N 8.

<sup>760</sup> Vgl. KNECHTLE, 68.



Grundlage, über welche die Zuordnung der Steuertatbestände und die Frage der Steuerhoheit bestimmt werden<sup>761</sup>.

Die Frage der Zuordnung des Steuersubstrats mittels Zuteilungsnormen wird gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen und im Hinblick auf das Territorialprinzip, wenn auch in abgeschwächter Form, gelöst. Diese Gesichtspunkte sind für das Bundesgericht im Entscheid über die Anknüpfungspunkte für die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht entscheidungsrelevant. Bereits der Bundesrat stellte in seiner Botschaft betreffend Ordnung und Ausscheidung der Kompetenzen der Kantone in den interkantonalen Niederlassungsverhältnissen von 1862<sup>762</sup> fest, dass zum Schutz der Gemeinwesen unbedingt auf den Territorialgrundsatz abzustellen sei. Er schaffte damit im bundesrätlichen Entwurf das Heimatprinzip als Anknüpfungskriterium ab<sup>763</sup>.

Seitdem das Territorialitätsprinzip als anerkanntes Ordnungsprinzip gilt, können entsprechende Anknüpfungspunkte herauskristallisiert werden. Die territoriale Bindung des Steuersubjektes mit dem Steuerhoheitsträger besteht entweder durch Wohnsitz oder (ausnahmsweise) durch Aufenthalt. Das Steuerobjekt und die Handlung unterliegen hingegen der kantonalen Gebietshoheit durch den Ort der Belegenheit und den Ort der Tatbestandsverwirklichung<sup>764</sup>. Da Wohnsitz, Ort der Belegenheit und Ort der Tatbestandsverwirklichung in Betracht kommen, gelten im Allgemeinen als hauptsächliche Anknüpfungspunkte *Wohnsitz, Belegenheit, Quelle der Einkünfte oder Betriebsstätte*<sup>765</sup>. Entsprechend wird die Besteuerungskompetenz für die einzelnen Einkunftsarten diesen Orten zugewiesen.

Das Bundesgericht hat in Bezug auf Erbschafts- und Schenkungssteuer die Steuerhoheit demjenigen Kanton zugewiesen, in dessen Gebiet sich der zu

---

<sup>761</sup> Vgl. KNECHTLE, 69.

<sup>762</sup> BOTSCHAFT 1862, 520.

<sup>763</sup> Dies im Gegensatz zur internationalen Praxis, wo vereinzelt auf die Staatsangehörigkeit als steuerlicher Anknüpfungspunkt Bezug genommen wird.

<sup>764</sup> WASSERMEYER, 54 ff.; vgl. auch KNECHTLE, 68 f.

<sup>765</sup> KNECHTLE, 69; RYSER, 224 f.

versteuernde Verkehrsvorgang vollzieht<sup>766</sup>. Als Anknüpfungspunkte gelten folglich für Erbschaften und Schenkungen nur zwei Orte: Bei Vermögensanfällen von Todes wegen wird an den *letzten Wohnsitz bzw. Aufenthalt des Erblassers und an den Belegenheitsort* angeknüpft. Bei Schenkungen unter Lebenden wird auf den *Wohnsitz bzw. auf den Aufenthalt des Schenkers zur Zeit des Vollzugs der Schenkung* und auf den *Belegenheitsort* Bezug genommen. Im Gegensatz zur Einkommenssteuer bilden Geschäftsort und Betriebsstätte für die Erbschafts- und Schenkungssteuern *keine* Anknüpfungspunkte.

### 3. Schaffung und Funktion von Zuteilungsnormen

#### 31. Schaffung von Zuteilungsnormen

Die Schaffung von Zuteilungsnormen stellt an sich eine rein gesetzgeberische Arbeit dar<sup>767</sup>, die entgegen dem herkömmlichen Verständnis durch das Bundesgericht ausgeübt wird.

Bei der Schaffung von Zuteilungsnormen bildet der steuerrechtliche Sachverhalt den Ausgangspunkt. Grundsätzlich beurteilt das Bundesgericht diesen nach dem "*charakteristischen Inhalt des Rechtsverhältnisses*". Prinzipiell soll das Besteuerungsrecht demjenigen Kanton zugewiesen werden, zu dem der die Steuerpflicht auslösende Sachverhalt die *engsten Beziehungen* hat<sup>768</sup>. Sind im interkantonalen Steuerrecht hinsichtlich eines

---

<sup>766</sup> Für die *Schenkungssteuer* wurde der Wohnsitz des Schenkers als massgeblicher subjektiver Anknüpfungspunkt *erstmalig* im Entscheid BGE 51 I 303 f. (noch offengelassen in BGE 33 I 536) erwähnt. Für die *Erbschaftssteuer* wurde der letzte Wohnsitz des Erblassers als subjektiver Anknüpfungspunkt bereits in BGE 2, 18; 10, 447; 27 I 42; 34 I 40 und 33 I 281 E. 3 bejaht. Vgl. auch MÄUSLI-ALLENSPACH, § 20, N 1 ff.

<sup>767</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, II, Nr. 27.

<sup>768</sup> Der Terminus des "engsten Zusammenhangs" als kollisionsrechtliches Ziel hat sich auch im internationalen Privatrecht (IPR) durchgesetzt. F.C. SAVIGNY, Begründer des modernen IPR, prägte die berühmte Formulierung, "wonach die Suche nach der richtigen Anknüpfung dahin gehe, für jedes Rechtsverhältnis dasjenige Rechtsgebiet aufzusuchen, welchem dieses Rechtsverhältnis seiner eigentümlichen Natur nach angehöre oder unterworfen sei" (F.C. SAVIGNY, System des heutigen Römischen Rechts, 8. Bd., Berlin 1849, 108). Greifbaren Inhalt dieser formalen Prinzipien gab aber später A.F. SCHNITZER, der die Lehre des "*charakteristischen Inhaltes der Rechtsverhältnisse*" entwickelte. Er sah vielmehr in dem für ein Rechtsverhältnis typischen Inhalt das für die Anknüpfung wesentliche Merkmal (vgl. dazu SCHWANDER, Einführung, N 144 mit Verweisen). Vgl. auch BGE 99 Ia 223 E. 1–3, insb. E. 3b (Haas) = Pra 92 Nr. 170 = Steuerpr. BL, Bd. V, 218 = StR 1974, 448.

Sachverhaltes, der eine Besteuerung auslösen kann, unterschiedliche Anknüpfungsmöglichkeiten gegeben, so sind diese ihrem Gewicht nach gegeneinander abzuwägen. Dabei werden vor allem *wirtschaftliche* Überlegungen angestellt. Andere Überlegungen, welche ausserhalb des zu lokalisierenden Sachverhaltes liegen, werden vom Bundesgericht selten herangezogen<sup>769</sup>. Bei der Suche nach der richtigen Anknüpfung geht es um die Abwägung juristischer Argumentation und letztlich um ein Werturteil.

Die vom Bundesgericht zu beachtenden Gesichtspunkte sind Folgende<sup>770</sup>: "Als Kollisionsnorm zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung hat das Bundesgericht diejenige Regel zu suchen, die es als Gesetzgeber aufstellen würde. Dabei verdient in Fällen, wo die Doppelbesteuerung auf die Verschiedenheit der kantonalen Steuersysteme zurückzuführen ist, diejenige Lösung den Vorzug, welche die kantonale Autonomie auf dem Gebiet des Steuerrechts am wenigsten beeinträchtigt". Das Bundesgericht verknüpft demnach finanzpolitische Fragen nicht mit der Zuteilung der Steuerbefugnisse<sup>771</sup>. Das Bundesgericht nimmt zur Abgrenzung der Steuerhoheiten neben grundsätzlichen Erwägungen auch darauf Rücksicht, dass die zu schaffenden Kollisionsregeln "im Sinn der Rechtssicherheit leicht und einfach zu handhaben sind"<sup>772</sup> und dass "keine Zersplitterung der Steuerhoheit" resultiert<sup>773</sup>. Zu vermeiden sind grundsätzlich Eingriffe in die kantonalen Besteuerungsbefugnisse, die zur völligen Neuverteilung des Steuersubstrates führen und weitreichende Folgen für einzelne Gemeinwesen haben können<sup>774</sup>. Da die Zuteilung unmittelbar auf den kantonalen Finanzhaushalt Auswirkungen hat, sind einschneidende Eingriffe zu vermeiden, wenn nicht schwerwiegende Gründe für eine Praxisänderung vorliegen. Zwischen den Kantonen soll ein gerechter Ausgleich gefunden werden.

---

<sup>769</sup> Zum Beispiel finanzpolitische Gründe. Die Lösung von finanzpolitischen Problemen muss auf andere Weise gefunden werden, da solche Fragen nicht mit Doppelbesteuerungskonflikten verknüpft werden dürfen. Vgl. dazu BGE 94 I 48 E. 3d = ASA 38, 139; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, 1, Nr. 18.

<sup>770</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 8, II C, 1 b, Nr. 11; ASA 39, 217.

<sup>771</sup> Vgl. hierzu auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, 1, Nr. 18; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 13, E. 3.

<sup>772</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II B, Nr. 3.

<sup>773</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 4 a, Nr. 1 und § 12, III A, 3, Nr. 14; ASA 51, 497.

<sup>774</sup> STUDER, ASA 38, 79.

## 32. Funktion der absolut geltenden Zuteilungsnormen

Das System der Abgrenzung der bundesgerichtlichen Zuteilungsnormen besteht darin, für jede Steuerart denjenigen Kanton zu bezeichnen, welcher zur Steuererhebung *örtlich* berechtigt ist<sup>775</sup>. Damit wird festgelegt, wieweit der auf Souveränität ruhende steuerliche Zugriff gehen darf. Dieses System hat nur dann absolute Bedeutung, wenn eine Besteuerung *ausschliesslich* im Kanton des Steuerortes stattfinden darf.

Die teilweise klar zum Ausdruck kommenden Unterschiede in der Ausgestaltung der Steuersysteme der verschiedenen Kantone und die damit einhergehende differenzierte Erfassung der Steuerobjekte führt dazu, dass die Zuteilung der Besteuerungsbefugnis durch das Bundesgericht im Einzelfall zu erfolgen hat<sup>776</sup>. Dabei wird nicht auf die Steuerart abgestellt, sondern auf das Steuerobjekt selbst, und es wird die zu seiner steuerlichen Erfassung erforderliche Art der steuerrechtlichen Zugehörigkeit bezeichnet. So kann gesagt werden, dass die bundesgerichtlichen Zuteilungsnormen für jedes Steuerobjekt die dafür massgebende Art der steuerrechtlichen Zugehörigkeit und damit auch den Kanton bezeichnen, welcher zur Besteuerung des Steuerobjektes befugt ist<sup>777</sup>.

Im Gegensatz zu den kantonalen Steuernormen begründen die bundesgerichtlichen Zuteilungsnormen keine Steuerpflicht. Sie haben lediglich die Funktion der *Zuteilung der Besteuerungskompetenz*. Da die Zuteilung absolut erfolgt und eine Besteuerung an einem einzigen Steuerort stattfindet, werden die Steuerhoheiten gegeneinander klar abgegrenzt. Überschneidungen zwischen den Steuerrechtsordnungen werden dadurch bereits *virtuell (in thesi)* vermieden<sup>778</sup>.

---

<sup>775</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 92 ff.; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 14, N 5 ff.

<sup>776</sup> BGE 130 I 219 E. 7.6.4.

<sup>777</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 92 ff.; KNECHTLE, 28.

<sup>778</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 14, N 6.

## 4. Rechtsfolgen der Zuteilungsnormen

### 41. Grundsätzliches Besteuerungsrecht des allgemeinen Steuerdomizils

Die mit den Zuteilungsnormen angestrebte Abgrenzung der kollidierenden Steuerhoheiten beruht auf dem Gedanken, dass dem Kanton, welcher seine Besteuerungskompetenz auf der persönlichen Zugehörigkeit des Pflichtigen abstützt, stets Vorrang in der Besteuerung gebührt<sup>779</sup>. Für Erbschafts- und Schenkungssteuern sind hingegen die Verhältnisse des Erblassers bzw. Schenkers massgebend. Am allgemeinen Steuerdomizil ist das Steuersubjekt grundsätzlich für das ganze Einkommen und Vermögen steuerpflichtig, es sei denn, ein anderer Kanton könne aufgrund einer speziellen Zuteilungsnorm ein Nebensteuerdomizil geltend machen. Für Erbschafts- und Schenkungssteuern bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige am letzten Wohnsitz des Erblassers bzw. am Hauptsteuerdomizil des Schenkers für das *gesamte bewegliche* Nachlass- oder Schenkungsvermögen *ausschliesslich* steuerpflichtig ist<sup>780</sup>. Die persönliche Zugehörigkeit kraft Wohnsitzes oder Aufenthaltes des Erblassers bzw. Schenkers führt zu einer unbeschränkten Steuerpflicht und zur vollen Besteuerung des Vermögensempfängers, wenn nicht zufolge wirtschaftlicher Beziehungen ein Spezialsteuerdomizil begründet wird. Das Wohnsitzprinzip wirkt für die Zuteilung der Steuerobjekte wie eine "Auffangklausel", die eine lückenlose Zuteilung der Vermögensobjekte sicherstellen soll<sup>781</sup>. Die territoriale Begrenzung der Steuerhoheit eines Kantons wird auf diese Weise relativiert, weil sich das Besteuerungsrecht auch auf die ausserhalb seines Hoheitsbereichs liegenden Steuerobjekte erstreckt.

---

<sup>779</sup> KNECHTLE, 70.

<sup>780</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 20, N 1 ff.

<sup>781</sup> Der Bundesrat hatte bereits in seiner Botschaft von 1862 den Territorialgrundsatz übernommen, vgl. BOTSCHAFT 1862, 520.

## 42. Besteuerungsrecht des Belegenheitskantons als Spezialsteuerdomizil

Das gemäss Bundesgericht geltende Wohnsitzprinzip, das eine lückenlose Zuteilung des auch ausserhalb des Wohnsitzkantons befindlichen beweglichen Nachlass- oder Schenkungsvermögens sicherstellt, erfährt dann eine Ausnahme, wenn zufolge wirtschaftlicher Beziehungen neben dem Hauptsteuerdomizil ein Spezialsteuerdomizil existiert. Grundeigentum ausserhalb des Hauptsteuerdomizils bildet im interkantonalen Steuerrecht ein Spezialsteuerdomizil<sup>782</sup>. Der *Belegenheitskanton* hat sodann das Recht, aufgrund des in seinem Gebiet gelegenen unbeweglichen Vermögens ein Besteuerungsrecht geltend zu machen<sup>783</sup>. Indessen darf der Wohnsitzkanton sein Besteuerungsrecht nicht auf solche Objekte ausdehnen, die der Steuerhoheit des Belegenheitsortes unterliegen. Er hat diese Teile von seiner Besteuerung freizustellen. Es tritt damit eine Beschränkung des Hauptsteuerdomizils ein, d.h., die im Wohnsitzkanton bestehende unbeschränkte Steuerpflicht wird zufolge dieser besonderen Beziehungen eingeschränkt. Umgekehrt kann der Belegenheitskanton bewegliche Vermögensteile nicht in seine Besteuerung mit einbeziehen, welche dem allgemeinen Steuerdomizil zugewiesen werden. Es gilt *gegenseitige Ausschliesslichkeit*.

## 43. Lückenlose Zuteilung

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird das Nachlass- oder Schenkungsvermögen entweder dem Wohnsitz- oder dem Belegenheitskanton zugeteilt, je nachdem ob es sich um bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt. Der Kreis der Steuerdomizile ist durch die Zuteilungsnormen abschliessend bestimmt.

---

<sup>782</sup> Für Erbschafts- und Schenkungssteuern gibt es im interkantonalen Verhältnis keine Anknüpfung an den Betriebsstätteort, sodass hier auf dessen Erwähnung als Anknüpfungsort verzichtet wird. Vgl. auch MÄUSLI-ALLENSPACH, § 20, N 1 ff.

<sup>783</sup> Der Bundesrat hatte in seiner Botschaft von 1862 diese Ausscheidung vorgenommen mit der Begründung, dass es wohl am natürlichsten sei, wenn das Grundeigentum ohne Rücksicht auf die Persönlichkeit des Eigentümers, die zufällig und wechselnd sein könne, da besteuert werde, wo es liege; vgl. BOTSCHAFT 1862, 519.

Diese Vollständigkeit wird dadurch erreicht, dass sich das Bundesgericht einer Sammelklausel bedient. Alle Einkünfte und Vermögensbestandteile, welche nicht spezifisch aufgrund einer besonderen Zuteilungsnorm einem bestimmten Kanton zugeteilt werden können, werden dem Wohnsitzkanton zugewiesen. Dies hat zur Folge, dass durch die bundesgerichtlichen Zuteilungsnormen eine lückenlose<sup>784</sup> Zuteilung der Objekte stattfindet.

## II. Verhältnis der Zuteilungsnormen zu den kantonalrechtlichen Sachnormen: Grundsatz der negativen Wirkung

Die Zuteilungsnormen als bundesgerichtliche Rechtsanwendungssätze weisen den einzelnen Kantonen die verschiedenen Einkommens- und Vermögensbestandteile zu, mit welchen der *engste funktionelle* Zusammenhang besteht. Sie grenzen damit die Steuerhoheiten der Kantone so gegeneinander ab, dass Überschneidungen bzw. verfassungswidrige Doppelbesteuerungen vermieden werden.

Die Zuteilung hat jedoch nicht die Wirkung, steuerbegründend zu sein<sup>785</sup>, d.h., aus der kollisionsrechtlichen Zuteilung erwächst nicht eo ipso ein Besteuerungsrecht des berechtigten Kantons<sup>786</sup>. Die Zuteilung löst lediglich die Kompetenzfrage, d.h. die Frage, welchem Kanton die Besteuerungshoheit zukommt. Das Bundesgericht drückte sich diesbezüglich wie folgt aus: "Die bundesrechtlichen Regeln über das Verbot der Doppelbesteuerung haben ausschliesslich negativen Charakter. Sie setzen der kantonalen Steuerhoheit und der Anwendung des kantonalen Steuerrechts Schranken, soweit es zur Vermeidung von interkantonalen Doppelbesteuerungen als notwendig erscheint. Sie haben aber nicht die positive Bedeutung, dass, soweit nach ihnen eine Besteuerung als nicht unzulässig erscheint, sie auch stattfinden könne. Die positive Grundlage der Besteuerung ist immer das kantonale Recht. Eine kantonale Abgabe kann nur erhoben werden, wenn und soweit das kantonale Recht sie vorsieht.

---

<sup>784</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 14, N 6.

<sup>785</sup> Vgl. BGE 80 I 10 E. 3 = Pra 43 Nr. 37; K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, 1, Nr. 13.

<sup>786</sup> KNECHTLE, 72.

Gegebenenfalls ist der Kanton in der Anwendung seines Steuerrechts beengt, wenn sie zu einer bundesrechtswidrigen Doppelbesteuerung führen würde. Doch kann er in der steuerlichen Belastung niemals weiter gehen, als sein Recht es gestattet, dies auch innerhalb der bundesrechtlichen Grenzen. Es kann sehr wohl vorkommen, dass ein Kanton die Möglichkeiten der Besteuerung, die ihm im interkantonalen Verhältnis bundesrechtlich offenstehen, nicht voll ausnützt"<sup>787</sup>.

Die Zuteilung ermöglicht, dass der Kanton das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht wahrnehmen kann <sup>788</sup>. Grundlage dafür bilden die kantonalen materiell-rechtlichen Steuernormen. Diese haben die Voraussetzungen zu umschreiben, damit der betreffende Sachverhalt steuerlich erfasst werden kann<sup>789</sup>. Fehlen die sog. abstrakt formulierten Voraussetzungen, bleibt ein an sich steuerberechtigter Sachverhalt im interkantonalen Verhältnis unbesteuert <sup>790</sup>. Die Zuteilungsnormen übernehmen keine lückenfüllende Funktion<sup>791</sup>. Sie vermögen lediglich die Steuerhoheit zu belassen oder aufzuheben<sup>792</sup>. Aus dieser Überlegung kann die Folgerung gezogen werden, dass ein steuerlich relevanter Sachverhalt erst dann besteuert werden kann, wenn Kollisions- und Sachnorm diesen für steuerbar erklären<sup>793</sup>.

---

<sup>787</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, II B, Nr. 5; BGer, 22.12.1941, i.S. Gesellschaft der Ludwig von Roll'schen Eisenwerke AG, E. 1, nicht publ.; 9.9.1943, i.S. Erbgemeinschaft Weinmann, E. 2; nicht publ.; ASA 59, 437.

<sup>788</sup> Jeder Kanton entscheidet im Rahmen der gesetzlichen Schranken für sich selbst, ob und gegebenenfalls auf welche Sachverhalte er sein Steuerrecht anwendet.

<sup>789</sup> Gemäss dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit soll das Steuerrechtsverhältnis seinen Rechtsgrund im Gesetz haben, in dem Voraussetzungen und Umfang, an welche die Rechtsfolgen geknüpft werden, genau umschrieben sind. Analogieschlüsse sind verpönt. Vgl. auch LOCHER, Einführung, 6.

<sup>790</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, I A, Nr. 11. Die Auslegung einer Steuerrechtsnorm gestattet keineswegs die Schaffung neuer Steuertatbestände, die, sei es auch aus Versehen, nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen sind; K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, I A, Nr. 14; BGE 96 I 604.

<sup>791</sup> Ebenso BLUMENSTEIN, ASA 8, 178; LOCHER, Einführung, 6.

<sup>792</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 1, III A, 1, Nr. 13 und 14 und § 1, II B, 1, Nr. 5; LOCHER, Einführung, 6.

<sup>793</sup> Diese Voraussetzung ist erst dann erfüllt, wenn nicht nur die kollisionsrechtlichen und materiell-rechtlichen Anknüpfungspunkte übereinstimmen, sondern wenn aus der Auslegung der entsprechenden materiell rechtlichen Steuernorm der zugewiesene Sachverhalt unter die Steuernorm auch tatsächlich subsumierbar ist.



### III. Methode der unbedingten Freistellung mit Progressionsvorbehalt

#### 1. Wesen und Wirkungsweise

Der Gedanke, virtuelle Doppelbesteuerungen allein über ein kollisionsrechtliches System zu vermeiden, führt nicht zur vollständigen Lösung von doppelbesteuerungsrechtlichen Problemen. Die Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung kann erst dann gewährleistet werden, wenn die Zuteilung der Steuerobjekte an den Hoheitsträger mittels Zuteilungsnormen *ausschliesslich* erfolgt<sup>794</sup>; m.a.W. soll zur Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung die unbedingte Freistellungsmethode (Exemption) als Methode eingesetzt werden<sup>795</sup>. Diese besteht darin, dass einer von zwei Hoheitsträgern, denen eine Person steuerlich zugehört, auf die Besteuerung einzelner Steuerobjekte verzichtet bzw. verzichten muss, sodass diese Person für diese Objekte nur dem anderen Hoheitsträger steuerpflichtig ist<sup>796</sup>. Die sachliche Befreiung soll selbst dann gelten, wenn der berechnete Kanton von seiner Besteuerungsbefugnis keinen Gebrauch macht<sup>797</sup>.

Die Methode der unbedingten Freistellung soll deshalb als bilaterale Massnahme von allen am Steuerrechtsverhältnis beteiligten Kantonen eingesetzt werden: Der nichtbefugte Kanton wird von der Besteuerung ausgeschlossen, und zwar absolut, d.h., dieser darf die dem anderen Kanton gemäss Zuteilungsnormen zugewiesenen Objekte in seiner Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigen<sup>798</sup>.

Während die Wirkung der absolut geltenden Zuteilungsnormen auf der Hand liegt, weil diese Letzteren selbsttätig aus sich herauswirken und "di

---

<sup>794</sup> HÖHN/MÄUSLI, § 3, N 20; LOCHER, Einführung, 6; KNECHTLE, 80 ff.

<sup>795</sup> Die Befreiungsmethode erweist sich als Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung des sog. weltweiten Vermögens und Einkommens. Vgl. auch KNECHTLE, 80 ff.

<sup>796</sup> KNECHTLE, 80 ff.; Die im internationalen Recht übliche Form der Steueranrechnung fällt im interkantonalen Verhältnis weg. Das Verfahren der Steueranrechnung hat neben seiner Kompliziertheit den Nachteil, dass jedes Gemeinwesen alles besteuert, was ihm bekannt ist, und erst im Nachhinein versucht, auf Antrag des Betroffenen die entstandene Doppelbesteuerung aufzuheben.

<sup>797</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 94; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 4, N 3.

<sup>798</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 4, N 2.

per sé" den Zweck der Doppelbesteuerung in thesi sicherstellen, sei vorweg gleich bemerkt, dass die Anwendung einer uneingeschränkten Freistellung unweigerlich zu Progressionsvorteilen führt. Diese Methode bewirkt eine Zersplitterung der verschiedenen Einkommens- bzw. Vermögensteile auf die einzelnen Kantone; m.a.W. wird das zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bestimmende Einkommen und/oder Vermögen lediglich auf die im Territorium befindlichen Teile beschränkt<sup>799</sup>. Die Steuerprogression wird dann im Verhältnis zur ausschliesslichen Steuerpflicht tiefer. Eine Senkung der Steuerbelastung wäre die Folge davon. Da die *Ausschliesslichkeit* der Zuteilung zu einer Durchbrechung der Steuerbemessung und die daraus resultierende Steuerbelastung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Besserstellung von zu mehreren Kantonen steuerrechtlich gebundenen Pflichtigen führt, sieht das Bundesgericht die Anwendung der *unbedingten Befreiung mit Progressionsvorbehalt* als einzige und richtige Lösung zur Vermeidung der Besserstellung vor<sup>800</sup>. Da die Anwendung des Gesamtsteuersatzes im engen Zusammenhang mit der progressiven Besteuerung steht<sup>801</sup>, können die Kantone gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei der Besteuerung eines Steuerpflichtigen, welcher zu mehreren Kantonen steuerrechtlich relevante Beziehungen unterhält, denjenigen Steuerprogressionssatz anwenden, der dem gesamten inner- und ausserkantonalen Vermögen entspricht<sup>802</sup>. Für die *Bemessung des Steuersatzes* werden solche Vermögensgüter zugelassen, welche aufgrund der Zuteilungsregeln ihrem Zugriff entzogen sind. Bei gleicher Berechnungsgrundlage und gleichem Steuermass in zwei oder mehreren Kantonen ist die Gesamtbelastung gleich hoch wie bei einer Steuerpflicht in einem einzigen Kanton<sup>803</sup>. Bei

---

<sup>799</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 4, N 7.

<sup>800</sup> Der Progressionsvorbehalt ist eine Erscheinungsform des Subjektsteuersystems. Als Pendant fordert dieses System, dass die Passiven proportional aufgeteilt werden, selbst wenn sie nicht mit den ihnen zur Besteuerung überlassenen Grössen direkt zusammenhängen. Vgl. STRÄULI, 41.

<sup>801</sup> Die rechtliche Basis des Progressionsvorbehaltes liegt im kantonalen Recht bereits in der Verwendung eines progressiven Tarifs. Folglich ist ein ausdrücklicher Vorbehalt m.E. nicht notwendig. Es genügt an sich, dass das kantonale Recht nichts Gegenteiliges vorsieht.

<sup>802</sup> BGE 46 I 44; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. 1, N 1 ff. zu § 7 StG.

<sup>803</sup> Dies gilt auch für Erbschaftssteuern; vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III B, 2, Nr. 1; BGE 59 I 5 E. 1 (Pury) = Pra 22 Nr. 70.

unterschiedlicher Berechnungsgrundlage und unterschiedlichem Steuer-mass dürfen gesamthaft nicht mehr Steuern erhoben werden als bei ausschliesslicher Steuerpflicht in einem Kanton mit höherer Besteuerung<sup>804</sup>.

Diese Regel erhebt nicht den Anspruch, dass der Pflichtige in einem Kanton anders belastet wird als bei Anwendung des Steuergesetzes eines anderen Kantons. Das Bundesgericht erachtet die Festsetzung des Steuermasses als Sache des kantonalen Rechts<sup>805</sup>, die mit der Ausscheidung der Steuerhoheit unter den Kantonen nichts zu tun hat (die Ursache der Veränderung des Steuerbetrages liegt in der Unterschiedlichkeit der einzelnen kantonalen Steuersätze). Auch modifiziert die Höhe des Steuersatzes in keiner Weise die "matière imposée et les droits des autres cantons"<sup>806</sup>.

Ein Kanton kann aber bei der Bestimmung des Steuersatzes Art. 127 Abs. 3 BV verletzen. Auch wenn jeder der beteiligten Kantone sich an die Grenzen des ihm zustehenden Besteuerungsrechts hält, kann sich eine Doppelbesteuerung durch unsachliche Bestimmung des Steuersatzes ergeben. Diese liegt dann vor, "wenn das Zusammentreffen der Steueransprüche infolge der Verschiedenheit der kantonalen Steuersysteme zu einer Mehrbelastung der Pflichtigen führt, die, falls die Steuerpflicht unter gleichen sachlichen Verhältnissen nur dem einen oder andern Kanton gegenüber bestünde, nach der kantonalen Gesetzgebung ausgeschlossen wäre. Dies würde namentlich dann vorliegen, wenn ein Kanton den ausserkantonalen Steuerpflichtigen für die seine Steuerhoheit begründenden Beziehungen unsachlicherweise anders und schwerer belastet als einen

---

<sup>804</sup> Wohl darf jeder Kanton bei der Festsetzung des steuerbaren Gesamteinkommens und Gesamtvermögens des Pflichtigen nach eigenem Recht vorgehen, muss aber diesem die kantonal zugelassenen Abzüge (proportional) gewähren. Berücksichtigt aber der Kanton diese Abzüge nicht, kann das gesamte Einkommen und Vermögen nicht richtig ermittelt werden. Der angewandte Satz entspricht dann nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen des Pflichtigen und verletzt Art. 127 Abs. 3 BV. Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III A, Nr. 1; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 4, N 8 und 10.

<sup>805</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III A, Nr. 1; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 4, N 19.

<sup>806</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III B, 1, Nr. 1; BGE 46 I 46 E. 2 (Mercure S.A.) = Pra 9 Nr. 86.

innerkantonalen Steuerpflichtigen, der seiner Steuerhoheit für die nämlichen Beziehungen unterliegt"<sup>807</sup>.

## 2. Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer

Das Prinzip der unbedingten Befreiung mit Progressionsvorbehalt gilt analog auch für Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis und soll Progressionsvorteile bzw. Minderbesteuerungen vermeiden<sup>808</sup>. Werden einem Kanton auf Grundlage der Zuteilungsnormen bestimmte Vermögenswerte nicht zugewiesen, sind diese von der Bemessungsgrundlage auszunehmen. Bei der Bemessung des Steuersatzes dürfen hingegen auch diese Kantone, gemäss dem Prinzip der Gesamtprogression, das gesamte inner- und ausserkantonale Vermögen berücksichtigen. Damit wird die auf die einzelnen Erbquoten oder auf dem Nachlass zu erhebende Steuer aufgrund des Verhältnisses zwischen dem im Kanton befindlichen Vermögen zum gesamten Nachlass bzw. auf dem gesamten Schenkungsvermögen mit dem *vollen* Steuersatz berechnet<sup>809</sup>. Massgebend ist auch hier das Prinzip der Nettobesteuerung. Die Kantone werden damit verpflichtet, Schulden und Steuerfreibeträge *proportional* abzuziehen. Das Progressivsystem erfordert als "logische und natürliche Folge", dass der Progressionssatz gemäss dem Gesamtvermögen festgestellt wird, nachdem die Schulden nach proportionaler Aufteilungsmethode unter den in Betracht fallenden Kantonen verteilt worden sind<sup>810</sup>.

---

<sup>807</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III B, 1, Nr. 9: In diesem Entscheid hatten die Steuerbehörden und das Obergericht von Schaffhausen, in Ermangelung einer ausdrücklichen gesetzlichen Norm über die Bestimmung des Steuersatzes, angenommen, dass der Satz der Ertragssteuer für juristische Personen mit Sitz ausserhalb des Kantons nach anderen Faktoren festzusetzen sei als für unter sonst gleichen Umständen betroffene innerkantonale Steuerpflichtige. Dabei verletzten sie Art. 46 Abs. 2 BV 1874, weil die ausserkantonalen Steuerpflichtigen ohne sachlichen Grund anders und schwerer belastet wurden.

<sup>808</sup> Offensichtlich gilt dies nur, wenn die kantonal materiell-rechtlichen Steuertarife progressiv ausgestaltet sind.

<sup>809</sup> Dies gilt auch für Schenkungssteuern, sofern die Schenkung sowohl bewegliche und unbewegliche Vermögensteile umfasst, die sich in verschiedenen Kantonen befinden. Vgl. zudem K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, III B, 2, Nr. 1.

<sup>810</sup> Vgl. StE 1995 A 24.41.3. Nr. 2, E. 3bb; BGer, 16.12.1938, i.S. Komm. Gysi & Co, E. 4, nicht publ.; STRÄULI, 40. In rechtssystematischer Hinsicht bestehen wesentliche Unterschiede zwischen dem Progressionsvorbehalt und der proportionalen Passivenverlegung. Während der Erstere einen Faktor der Steuerberechnung bildet, dient die Letztere der Steuerbemessung.

Die Festsetzung des Steuermasses ist hingegen Sache des kantonalen Rechts. Kein Kanton darf beispielsweise einen Schenker mit "droits de mutations plus élevés" belasten, nur weil er seinen Wohnsitz in einem anderen Kanton hat und deshalb nur beschränkt steuerpflichtig ist<sup>811</sup>. Dies würde zu einer unsachlichen Behandlung, zu einer ungerechten Mehrbelastung und letzten Endes zu einer nicht mit Art. 127 Abs. 3 BV zu vereinbarenden Schlechterstellung führen.

Die Freistellungsmethode kann sich aber für den Steuerpflichtigen als Nachteil erweisen, wenn im Belegenheitskanton, wo aufgrund beschränkter Steuerpflicht besteuert wird, Sozialabzüge und ähnliche steuerliche Erleichterungen im Gegensatz zum Wohnsitzkanton nicht oder nur geringfügig berücksichtigt werden<sup>812</sup>. Die Freistellungsmethode könnte umgekehrt, zum Nachteil von Kantonen mit hohem Steuerniveau, den Anreiz schaffen, das interkantonale Steuergefälle zum ausschliesslichen Zweck der Steuerersparnis zu nutzen und sachlich unbegründete Vermögensverschiebungen zu fördern<sup>813</sup>.

---

<sup>811</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 5; BGE 59 I 11 = Pra 22 Nr. 69; BGer, 12.10.1934, i.S. Röschli, nicht publ.

<sup>812</sup> KNECHTLE, 84.

<sup>813</sup> KNECHTLE, 84.

## 9. Kapitel

# Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht

### I. Einführung

Unbestritten ist heute das Verhältnis des Steuerrechts zum Verfassungsrecht; jenes hat sich der allgemeinen Verfassungsordnung unterzuordnen<sup>814</sup>. Es hat sich ebenso auf die gesamte Rechtsordnung auszurichten und darf weder Grundprinzipien noch Einzelregelungen in Frage stellen<sup>815</sup>. Als Teil der Gesamtrechtsordnung muss das Steuerrecht die Einheit der Rechtsordnung wahren.

Nachdem das Steuerrecht die Grundlage zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs bildet und eine entsprechende Tätigkeit der öffentlichen Behörden ordnet, besteht heute die weitverbreitete Auffassung, dass das Steuerrecht öffentliches Recht ist<sup>816</sup>. Es ist im Besonderen dem Verwaltungsrecht zuzuordnen<sup>817</sup>. Ein Teil der Rechtslehre unterscheidet zusätzlich zwischen der materiellen, inhaltlichen Seite des Steuerrechts (Gegenstand, Aufgabenstellung und Methode) und betrachtet es als eigenständiges Rechtsgebiet, während lediglich das formelle Recht, das sog. Steuerverfahrensrecht, echtes Verwaltungsrecht darstelle<sup>818</sup>. Das Steuerrecht als öffentliches Recht hat sich wegen seiner Komplexität und technischen Ausdifferenzierung zu einem speziellen Rechtsgebiet entwickelt<sup>819</sup>, wobei dies nicht zu einer Entfremdung des Steuerrechts von den verwaltungsrechtlichen Überlegungen führen darf<sup>820</sup>.

---

<sup>814</sup> FLUME, 59; HENSEL, N 47.

<sup>815</sup> FLUME, 60.

<sup>816</sup> REICH, Steuerrecht, § 1, N 7; BLUMENSTEIN/LOCHER, 16.

<sup>817</sup> LOCHER, Grenzen, 152; BLUMENSTEIN/LOCHER, 16; REICH, Steuerrecht, § 1, N 8.

<sup>818</sup> LOCHER, Grenzen, 153 mit Verweisen; BLUMENSTEIN/LOCHER, 16.

<sup>819</sup> REICH, Steuerrecht, § 1, N 10; BLUMENSTEIN/LOCHER, 17.

<sup>820</sup> REICH, Steuerrecht, § 1, N 10 f.

KÄNZIG erhob hingegen den Einwand, dass sich das schweizerische Steuerrecht stärker an das Zivilrecht als an das Verwaltungsrecht anlehne, weil mehr Berührungspunkte zum Zivilrecht als zum Verwaltungsrecht bestünden<sup>821</sup>. Er war auch der Auffassung, dass "das Einkommens- und Reinertragssteuerrecht materiell in das Zivilrecht eingebettet ist"<sup>822</sup>.

Steuerrecht stellt klarerweise öffentliches Recht dar und ist Teil des Verwaltungsrechts. Es bestehen aber auch Berührungspunkte zum Privatrecht. Wie kaum in einem anderen Rechtsgebiet besteht im Steuerrecht eine Verflechtung des privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Gedankengutes<sup>823</sup>. Obschon das Steuerrecht bezüglich seiner Normierung grundsätzlich autonom ist<sup>824</sup>, knüpft es die Steuerfolgen unmittelbar an privatrechtliche Erscheinungen oder häufiger mittelbar an deren wirtschaftlichen Folgen an<sup>825</sup>. Wie er das tut, steht dem Gesetzgeber frei. Er kann vom Zivilrecht abstrahieren und den steuerrechtlichen Tatbestand eigenständig umschreiben, wobei der steuerrechtlich-wirtschaftliche Vorgang massgebend ist<sup>826</sup>. Der Gesetzgeber kann sich aber auch zivilrechtlicher Begriffe, Rechtsvorgänge oder Rechtsinstitute bedienen<sup>827</sup> und von einer eigenen steuerrechtlich-normativen Tatbestandsumschreibung absehen<sup>828</sup>. Letztlich kann er eine zivilrechtliche Gestaltungsform in die steuerrechtliche Tatbestandsumschreibung einbetten. Aufgrund dieser normativen Abhängigkeit können aber keine Aussagen gemacht werden, wie weit das zivilrechtliche Erscheinungsbild auch dem wirtschaftlichen Vorgang angemessen ist<sup>829</sup>. Erst die Auslegung

---

<sup>821</sup> KÄNZIG, ASA 46, 548, N 2.

<sup>822</sup> LOCHER, Grenzen, 153.

<sup>823</sup> REICH, Steuerrecht, § 1, N 10 f.

<sup>824</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 33 ff.

<sup>825</sup> REICH, Steuerrecht, § 1, N 11.

<sup>826</sup> BIRGELEN, 57; LOCHER, Grenzen, 157 und 158.

<sup>827</sup> Vgl. als Beispiele § 3 und 4 ZH ESchG; Art. 95 Abs. 1 und 2 AI StG; Art. 135 Abs. 1 AR StG. In steuerrechtlichen und privatrechtlichen Angelegenheiten werden identische Begriffe verwendet, ohne dass klar hervorgeht, ob sich diese Begriffe inhaltlich decken; vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, 30; REICH, Steuerrecht, § 1, N 10 ff.

<sup>828</sup> Hingegen sehr generell und offen formulierte Bestimmungen: § 1 und 4 LU EStG; Art. 1 und 4 BE ESchG. BLUMENSTEIN/LOCHER, 30; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 271; LOCHER, ASA 75, 677.

<sup>829</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 31.

der Steuerrechtsnorm besagt, ob der Steuerrechtssatz ans Zivilrecht, an wirtschaftliche Erscheinungen oder aber an keines von beiden, d.h. steuersystematisch, anknüpft<sup>830</sup>. Die Auslegung der Steuerrechtsnorm dient dieser Abklärung. In engem Zusammenhang mit dieser Abklärung steht das Problem der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise erfasst den wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes. Deshalb soll primär nicht auf die privatrechtliche Gestaltung abgestellt werden, sondern auf deren wirtschaftliche Auswirkungen, denn das Steuerrecht knüpft letztendlich an einen wirtschaftlichen Vorgang an, der Ausdruck eines privatrechtlichen Vorgangs oder einer privatrechtlichen Rechtsform ist<sup>831</sup>.

Die Verwendung zivilrechtlicher Begriffe als rechtstechnischer Aspekt im Problemkreis der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellt aber nur einen Teilaspekt des gegenseitigen Verhältnisses der beiden Rechtsgebiete dar. So wird sich weisen, dass bei der Beurteilung eines wirtschaftlichen Vorganges sehr oft daneben auch weitere rechtliche Implikationen betroffen sind (wie Bau- und Planungsrecht, Gewerberecht, Binnenmarktrecht, Sozialversicherungsaspekte etc.) und bei der Beurteilung von steuerrechtliche Fragen von Bedeutung sind<sup>832</sup>.

Nach herrschender Lehre besitzt heute die Integration von Zivilrecht und Steuerrecht einen hohen Stellenwert<sup>833</sup>. Es gibt aber isoliert noch Stimmen, wie beispielsweise STORCK, die hingegen den Boden des Zivilrechts verlassen und von der Auffassung ausgehen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise generell und unbeschränkt Anwendung finden soll. Dass die Behörden über zivilrechtliche Begriffe und zivilrechtliche Rechtsgestaltung hinwegsehen, wird als zulässig betrachtet<sup>834</sup>. Diese isolationistische Haltung hat sich aber in der Schweiz nie durchsetzen können.

---

<sup>830</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 31.

<sup>831</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 41.

<sup>832</sup> Vgl. als Beispiel BGE 91 I 471; REICH, Steuerrecht, § 24, N 6; Über die einzelnen Teilaspekte wird hier nicht eingegangen.

<sup>833</sup> REICH, Steuerrecht, § 1, N 11; LOCHER, Grenzen, 166.

<sup>834</sup> STORCK, 15.



## II. Praxis des Bundesgerichts hinsichtlich der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in interkantonalen Doppelbesteuerungsfragen

### 1. Ausgangslage

Das Bundesgericht hat vor allem zu Beginn seiner Praxis die Selbständigkeit des Steuerrechts gegenüber dem Zivilrecht betont<sup>835</sup>. Obwohl diese Praxis im Laufe der Jahre etwas milder wurde<sup>836</sup>, blieb sie in Bezug auf das Verhältnis zwischen Zivil- und Steuerrecht unterschiedlich<sup>837</sup> und uneinheitlich<sup>838</sup>. Das Bundesgericht hat in seiner Praxis zu Steuerfragen festgehalten, dass es bei der Besteuerung in der Regel "mehr auf die Natur der Sache als auf die äussere Form"<sup>839</sup>, mehr auf den wirtschaftlichen Charakter als auf die rechtliche Erscheinung der Tatsachen<sup>840</sup> ankomme. Auf eine eigentliche Benützung des Begriffs der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat es aber anfänglich verzichtet. Diese ausgeprägte Autonomiehaltung hat im Laufe der Jahre vor allem nach dem AIAG-Entscheid in BGE 59 I 272 ff. etwas nachgelassen. Im Anschluss an diesen Entscheid hat sich die bundesgerichtliche Praxis zum Problemkreis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Steuerumgehung differenziert entwickelt. Die Verschiedenartigkeit der Kognitionsbefugnis

---

<sup>835</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 302; LOCHER, Grenzen, 164.

<sup>836</sup> Als Beispiele: BGE 104 Ia 252 E. 2, 103 Ia 162, 91 I 470, 46 I 234, 5 I 96 ff. E. 2. Ablehnung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hingegen in BGE 95 I 26 ff. E. 4.

<sup>837</sup> Das Bundesgericht gestattete die Nichtbeachtung der zivilrechtlichen Form im Steuerrecht unter dem Gesichtswinkel der restriktiven Überprüfungsbefugnis von Art. 4 BV 1874 sehr früh, und zwar auch ohne ausdrückliche kantonale Vorschrift, die ein Abweichen vom zivilrechtlichen Begriff zugelassen hätte (BGE 79 I 19). In BGE 96 I 118 E. 1 und 2, erklärte es hingegen, dass ein solches Vorgehen dann nicht zulässig sei, wenn das kantonale Steuergesetz es ausdrücklich oder dem Sinn nach verbiete. Bezugnehmend auf Art. 46 Abs. 2 BV 1874 präzisierte es weiter, dass dieses Vorgehen lediglich unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung möglich sei.

<sup>838</sup> So auch die Kritiken von GYGI, 373 ff.; HÖHN, StR 18, 387 ff.; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 339 ff.; STUDER, ASA 29, 36; ZUPPINGER, StR 38, 169 f.; ARIOLI, 6 ff., jedoch unter dem Gesichtspunkt von Art. 4 BV 1874.

<sup>839</sup> Bereits am Anfang ausdrücklich in BGE 46 I 234.

<sup>840</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 312; Als Beispiele: Steuerpr. BE 11, 43 = ASA 26, 56; K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II A, Nr. 6; BGE 52 I 280 E. 2; 46 I 234; 45 I 26; 40 I 139.

zu Art. 4 und 46 BV 1874 hatte die Rechtsprechung unterschiedlich geprägt. In Doppelbesteuerungskonflikten hat sie die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf Fälle beschränkt, in denen die Gestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich sei und lediglich der Steuerumgehung diene<sup>841</sup>. Später stellte das Bundesgericht fest, dass unabhängig von der Kognitionsbefugnis, die wirtschaftliche Betrachtungsweise unterschiedlich zu handhaben sei; so sei diesbezüglich eine Differenzierung der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorzunehmen, wenn es um die Interpretation von mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten arbeitenden Steuernormen geht<sup>842</sup> oder wenn es sich in der Steuerumgehungsrechtsprechung um mit zivilrechtlichen Anknüpfungspunkten operierende Steuernormen handelt<sup>843</sup>. Das Bundesgericht unterscheidet zwei Bedeutungsvarianten der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Die bundesgerichtliche Praxis zeigt kein einheitliches Bild. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird grundsätzlich als allgemeines Rechtsanwendungsprinzip aufgefasst. Tatbestände mit interkantonalem Bezug wurden unter wirtschaftlichem Aspekt betrachtet, auch dann, wenn mit dieser keine Steuerumgehung beabsichtigt war<sup>844</sup>. Kommt hinzu, dass das Bundesgericht sehr oft jeweils in Steuerumgehungsfällen nicht geprüft hat, ob die anwendbare Steuernorm wirtschaftlich oder zivilrechtlich auszulegen ist, um im Prinzip auf die ratio legis abzustellen. Eine Differenzierung zwischen echter und unechter Steuerumgehung wird nicht vorgenommen, denn das Bundesgericht greift auch in Fällen von fehlender Steuerumgehung auf die klassischen Voraussetzungen der Steuerumgehungslehre zurück<sup>845</sup>. In seinen Urteilsbegründungen fing es direkt mit der Auflistung der Steuerumgehungskriterien an und modelte bei

---

<sup>841</sup> Das Bundesgericht nimmt Bezug auf die Doktrin von BLUMENSTEIN; BGE 103 Ia 22 f. E. 4a.

<sup>842</sup> BGer, 21.1.2010, 2C\_641/2009 = StR 65, 576; StE 1993 B 45 Nr. 8 = ASA 62, 724; StR 55, 334; K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II A, Nr. 15 und 16.

<sup>843</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 302; die drei Voraussetzungen werden noch in BGE 131 II 627 E. 5.2 und BGer, 14.3.2006, 2A.461/2005, erwähnt; vgl. auch ASA 53, 65 ff.

<sup>844</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II A, Nr. 9; BLUMENSTEIN/LOCHER, 35; für die neuere Praxis BGer, 21.1.2010, 2C\_641/2009 = StR 65, 576; BGer, 19.11.2009, 2C\_355/2009; BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005; BGE 110 Ia 190 = ASA 55, 522 ff.; StR 26, 168 ff.; BGE 105 Ia 54 ff.

<sup>845</sup> BGE 115 Ib 238 ff.; ASA 57, 267; vgl. auch LOCHER, ASA 75, 691; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 391 f.

Bejahung des Vorliegens der Voraussetzungen den Sachverhalt derart um, dass er unter die Steuernorm subsumiert werden konnte<sup>846</sup>. Die Korrektur wird auf der Sachverhaltsebene mittels wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorgenommen und nicht vorerst in der Eruierung des Normsinns selbst gesucht. Der umgestaltete Sachverhalt wird dann unter die Norm subsumiert. Nicht zuletzt hat diese Vorgehensweise auch dazu geführt, dass es in seiner Entscheidungsfindung nicht immer zu sachlich korrekten Ergebnissen kam, was auf Kritik in der Lehre stiess<sup>847</sup>.

Es ist aber heute vermehrt die Tendenz des Bundesgerichts zu beobachten, dass verstärkt auf die Tragweite einer Steuernorm abgestellt wird. Es wird der wahre Sinngehalt einer Norm ermittelt, um der Umgehung allenfalls mittels teleologischer Auslegung zu entgegenen<sup>848</sup>. Das Bundesgericht drückt sich heute weniger als früher um eine vorgängige Auslegung der Steuernorm und greift weniger häufig und schnell auf die Voraussetzungen der Steuerumgehung zurück<sup>849</sup>. Wenn auch auf die Ausdrücke Missbrauchsgefahr<sup>850</sup> oder missbräuchliche Gestaltung<sup>851</sup> hie und da bei den Urteilsbegründungen zurückgegriffen und die Steuerumgehung vom Bundesgericht tendenziell als Rechtsmissbrauch verstanden wird, beginnt die Lehre des Steuerumgehungsvorbehaltes in der Praxis des Bundesgerichts langsam an praktischer Bedeutung zu verlieren<sup>852</sup>.

Obwohl die bundesgerichtliche Rechtsprechung anfangs hauptsächlich im diametralen Gegensatz zur herrschenden schweizerischen Lehre stand und zum Teil auch heute noch kontrovers eingestuft werden kann, hat diese "autonomistische" Haltung dazu geführt, dass im Bereich des

---

<sup>846</sup> BGer, 30.1.2006, 2A.145/2005; StR 61, 523 ff.

<sup>847</sup> Eingehend in LOCHER, ASA 75, 675 ff.; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 339 ff.

<sup>848</sup> StE 2009 A 11 Nr. 5; BGer, 28.6.2005, 1P.586/2004 und 1P.588/2005, E. 4.5; ZBl 107, 375 ff.; LOCHER, ASA 75, 682. Interessant ist die Äusserung im Entscheid BGE 135 II 195 E. 6.3, wonach ein Gesetz in erster Linie nach *seinem Wortlaut* auszulegen ist. Wenn der Wortlaut einer Bestimmung klar sei, erübrige es sich, für die Bedeutung und Tragweite der Norm auf weitere Auslegungselemente zurückzugreifen.

<sup>849</sup> StE 2009 A 11 Nr. 5; REICH, Steuerrecht, § 6, N 42.

<sup>850</sup> StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.1.

<sup>851</sup> BGer, 19.11.2011, 2C\_355/2009, E. 6.3.

<sup>852</sup> In den in FN 850 und FN 851 erwähnten Fällen hätte die Frage des Rechtsmissbrauchs eigentlich gar nicht erhoben werden müssen.

interkantonalen Steuerrechts ein Normenkomplex von hervorragender Bedeutung geschaffen wurde.

## **2. Erste Phase: die autonomistische Haltung des Bundesgerichts**

### **21. Bestimmung des interkantonalen Steuerwohnsitzes**

Das Bundesgericht vertrat am Anfang seiner Praxis die Ansicht, dass der steuerrechtliche Wohnsitz nicht durch das Domizil im zivilrechtlichen Sinn bestimmt wird<sup>853</sup>. Auch später, im Jahr 1900, ging das Bundesgericht grundsätzlich von der Auffassung aus, dass "in Doppelbesteuerungsfragen keineswegs ausschliesslich auf das civilrechtliche Verhältnis, in welchem sich das Steuerobjekt befindet, abgestellt werden kann, sondern dass wesentlich auch seine wirtschaftliche Bestimmung und Verwendung mit in Betracht gezogen werden muss"<sup>854</sup>. Es erachtete die wirtschaftliche Bedeutung des Tatbestandes auch dann als massgebend, wenn festgestellt werden musste, wer als Steuerpflichtiger für einen Vermögensgegenstand in Frage kam<sup>855</sup>. Unter dem gleichen Aspekt begründete es einen anderen Entscheid von 1903, wonach die Frage der Zulassung eines besonderen Steuerdomizils weniger nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten, sondern eher unter Würdigung wirtschaftlicher Faktoren entschieden wurde<sup>856</sup>. Trotz einer "autonomistischen" Haltung lehnte sich das Bundesgericht später, wenn auch schwankend<sup>857</sup>, für die Bestimmung des Wohnsitzes im interkantonalen Verhältnis an das Zivilrecht an<sup>858</sup>. Der Zweck bestand darin, im Interesse einer Einheit der Steuerhoheit die Voraussetzungen des

---

<sup>853</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, I A, Nr. 1; BGE 24 I 588 f. E. 3; 21, 4 E. 1; 17, 212 E. 2; 17, 21 E. 2; 14, 9 E. 1; 5, 415 E. 2.

<sup>854</sup> BGE 26 I 423; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 303.

<sup>855</sup> BGE 30 I 243 E. 2; 26 I 422.

<sup>856</sup> BGE 29 I 12.

<sup>857</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 303; vgl. BGE 34 I 251 E. 2: Dieser Entscheid erging unverständlicherweise nach der aufgegebenen Praxis und ist als "faux-pas" zu betrachten.

<sup>858</sup> BGE 35 I 40 E. 3; 33 I 285 E. 2; 31 I 603; 31 I 241 E. 2; 26 I 412 E. 3; BGer, 3.7.1902, i.S. Luzerner Brauhaus; nicht publ.; vgl. auch KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 303 f.; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, Vorbemerkung, und § 3, I A, Nr. 1.

Steuerdomizils und des ordentlichen zivilrechtlichen Wohnsitzes mehr und mehr übereinstimmen zu lassen<sup>859</sup>. Anstoss war vermutlich das Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen und Aufenthalter vom 25. Juni 1891 (NAG), das erstmals den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff gesamtschweizerisch umschrieb<sup>860</sup>. Dieser Wohnsitzbegriff ist vom Bundesgericht auch für das Erbschaftssteuerrecht als massgebend erklärt worden<sup>861</sup>. Ebenso hatte es für juristische Personen vorerst den statutarischen (zivilrechtlichen) Sitz als Steuerdomizil erklärt. Es liess aber die Frage der Allgemeingültigkeit des Wohnsitzbegriffs für das gesamte Steuerrecht offen<sup>862</sup>.

Im Jahr 1919 würdigte das Bundesgericht in BGE 45 I 202 die Tatsache, dass verschiedene Steuerdomizile nebeneinander konkurrieren können. Obwohl es nicht von einem Hauptsteuerdomizil sprach, zog das Bundesgericht das Bestehen von sich konkurrierenden sekundären Steuerdomizilen in Erwägung<sup>863</sup>. Es nahm an, unter Zuziehung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und damit in Abwendung vom Zivilrecht, dass der Sitz einer juristischen Person nicht am zivilrechtlichen bzw. am statutarischen Sitz, sondern am Ort der effektiven Geschäftstätigkeit liege, wenn sich der tatsächliche Mittelpunkt der Gesellschaft nicht am formellen, statutarischen Sitz, sondern an einem anderen Ort befinde<sup>864</sup>. Diese zukunftsweisende Praxisänderung hatte auch Auswirkungen auf das Steuerdomizil natürlicher Personen. Obwohl das Bundesgericht grundsätzlich von der Identität zwischen Steuerwohnsitz und zivilrechtlichem Wohnsitz ausging und sich für die Bestimmung des Steuerdomizils auf die zivilrechtlichen Kriterien von Art. 23 ZGB<sup>865</sup> berief, war beim Vorliegen mehrerer Orte derjenige Ort massgebend, mit welchem der Steuerpflichtige die stärksten Beziehungen hat, d.h. wo der

---

<sup>859</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, Nr. 1.

<sup>860</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 305 f.

<sup>861</sup> BGE 27 I 38 f., insb. E. 2.

<sup>862</sup> BGE 27 I 42 E. 2.

<sup>863</sup> BGE 47 I 166 = Pra 10 Nr. 150; BGE 46 I 37 = Pra 9 Nr. 85; BGE 45 I 202 E. 3; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 3; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 304.

<sup>864</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 4, I B, Nr. 1.

<sup>865</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, Nr. 5, Nr. 10–15, Nr. 17–20.

Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt<sup>866</sup>. Mit dieser Praxis zeichnete sich allmählich (erneut) eine Distanzierung vom zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff ab. Die These der Identität des zivilrechtlichen Wohnsitzes mit dem steuerrechtlichen wurde mehr und mehr fallengelassen, ohne sie jedoch stets konsequent zu befolgen<sup>867</sup>. Massgebend war nicht länger die juristisch zivilrechtliche Betrachtungsweise. Im Lauf der Zeit wurden tatsächliche, persönliche und wirtschaftliche Faktoren berücksichtigt, welche im Bereich des interkantonalen Rechts der Begründung weiterer besonderer Steuerdomizile dienten.

## 22. Bestimmung des Sitzes von Familienstiftungen bei Steuerumgehungen

Gegen Ende der 20er-Jahre hatte sich das Bundesgericht mit verschiedenen Fällen zu befassen, als Privatpersonen ihre Vermögen in Familienstiftungen mit Sitz in steuergünstigen Kantonen einbrachten. Es ging darum, wem die betreffenden Vermögenswerte zur Besteuerung zuzuweisen waren und ob im Einzelfall eine Steuerumgehung nachgewiesen werden konnte.

Das Bundesgericht hat Stiftungen, die in einem steuergünstigen Kanton zivilrechtlich rechtsgültig errichtet wurden, steuerrechtlich nicht anerkannt, wenn nachgewiesen werden konnte, dass sie aus Steuerumgehungszwecken gegründet wurden<sup>868</sup>, nur weil der Stifter der bestehenden Steuerpflicht im Wohnsitzkanton zu entgehen versuchte. Trotz Verschleierung der von den Pflichtigen gewählten zivilrechtlichen Rechtsform war für das Bundesgericht die Tatsache massgebend, dass der Stifter die Stiftung zum Zweck der Steuerersparnis gründete *und* weiterhin *tatsächlich bzw. wirtschaftlich* die Verfügungsmacht über das Stiftungs-

---

<sup>866</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, Nr. 3 und 10. Für den alternierenden Wohnsitz, vgl. den wegweisenden Entscheid in ZBl 49, 23.

<sup>867</sup> Die Abwendung vom Zivilrecht wurde jedoch nicht konsequent durchgezogen. Noch in Anlehnung an zivilrechtliche Gesichtspunkte sind die Entscheide bezüglich Festlegung des Steuerdomizils von unselbstständig Erwerbenden in leitender Stellung ergangen. Vgl. die Entwicklung in BGE 46 I 234, 45 I 204, 29 I 12 E. 3; K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, I A, Nr. 2.

<sup>868</sup> BGE 55 I 380; 53 I 444; 52 I 376; K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II B, 2, Nr. 1.

vermögen ausübte<sup>869</sup> bzw. volle Befugnisse über die Stiftung hatte<sup>870</sup>. Die Steuerhoheit des Sitzkantons der Stiftung wurde somit verneint und das Vermögen dem Stifter als eigenes Vermögen in seinem Wohnsitzkanton der Besteuerung zugewiesen. Mangels Widerlegung der Umgehung durch den Stifter wurde die zivilrechtlich rechtsgültige Lage steuerlich so behandelt, als wäre nie eine Stiftung errichtet worden<sup>871</sup>.

Der Zweck der Steuerersparnis zur Aberkennung einer zivilrechtlich selbständigen Existenz einer juristischen Person hatte für das Bundesgericht nur eine untergeordnete Bedeutung. Das Bundesgericht anerkannte jedoch die Stiftung dann als Steuersubjekt, wenn der Stifter sich der Möglichkeit der Verfügung über das Stiftungsgut entäussert hatte, auch wenn die Stiftung aus Steuerersparniszwecken gegründet wurde, weil die blossе Tatsache, dass durch zulässige Verwendung eines Instituts des Zivilrechts für den Staat ein Steuerausfall eintreten kann, für sich allein nicht genügen kann, um die Benützung jenes Instituts vom steuerrechtlichen Gesichtspunkt aus als unzulässig zu erklären<sup>872</sup>. Damit hat das Bundesgericht implizit anerkannt, dass nicht die Absicht der Steuerersparnis ein notwendiges und selbständiges Merkmal des Steuerumgebungsbegriffs darstelle, sondern einzig und allein die "ungewöhnliche Rechtsgestaltung"<sup>873</sup>.

Zentral ist, dass das Bundesgericht in seiner Praxis immer wieder die Auffassung vertreten hat, dass es mehr auf die wirtschaftlichen Umstände

---

<sup>869</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II B, 2, Nr. 2.

<sup>870</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II B, 2, Nr. 7: Das Bundesgericht erklärte, dass in Doppelbesteuerungsfragen der juristischen Person, insbesondere im Zusammenhang mit der Anerkennung von Familienstiftungen, die Anerkennung der Stiftung als selbständiges Steuersubjekt zu *verweigern* sei, wenn der Stifter sich in der Stiftungsurkunde das Recht vorbehalten habe, die Stiftung aufzulösen oder die Satzungen der Stiftung beliebig zu ergänzen, um auf diese Weise später über das Stiftungskapital oder dessen Ertrag frei zu verfügen, wie wenn es sich um sein persönliches Vermögen handeln würde. Dies gelte auch dann, wenn er nur die Zinsen des Stiftungsvermögens für sich selbst beanspruche (mit Hinweis auf BGE 76 I 12, 55 I 384, 53 I 447). Das Bundesgericht bestimmte zudem, dass sich an der Rechtslage nichts ändere, wenn nach dem Tod des Stifters den Destinatären oder dem Stiftungsrat weiterhin solche Befugnisse zustehen würden. Vgl. auch ASA 29, 333.

<sup>871</sup> Vgl. auch MATTEOTTI/FELBER, 261; ASA 79, 1015 ff.

<sup>872</sup> BGE 55 I 380 = Pra 19 Nr. 35; BGE 53 I 444; 52 I 376 = Pra 16 Nr. 23; BGer, 8.11.1950, i.S. Erikastiftung, E. 2 = ZBl 52, 18; BGer, 10.6.1943, i.S. Pelikanstiftung, E. 3, nicht publ.; 30.3.1942, i.S. Küenzi, E. 3, nicht publ.; K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II B, 2, Nr. 3.

<sup>873</sup> Vgl. auch STORCK, 33.

als auf die zivilrechtlichen Formen ankomme. Trotzdem zeichnete sich allmählich eine Milderung dieser Grundhaltung bezüglich der Selbständigkeit des Steuerrechts gegenüber dem Zivilrecht ab, indem das Bundesgericht vereinzelt zivilrechtliche Verhältnisse steuerrechtlich als rechtsgültig betrachtete, auch wenn zivilrechtliche Rechtsgestaltungen bloss zu Steuerersparniszwecken gewählt wurden<sup>874</sup>. Im Zusammenhang mit den Stiftungsfällen brauchte das Bundesgericht erstmals den Begriff "*Steuerumgehungszweck*", wobei es noch keine Kriterien bezüglich der Annahme der Steuerumgehung aufführte<sup>875</sup>. Selbst die Gedankenfigur der Steuerumgehung war für das Bundesgericht zu jenem Zeitpunkt noch fern<sup>876</sup>.

### **3. Zweite Phase: die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf sog. Steuerumgehungsfälle**

Das Bundesgericht hatte anfänglich im Zusammenhang mit der Anerkennung juristischer Personen die Auffassung vertreten, dass steuerrechtlich eine dem wirtschaftlichen Tatbestand nicht entsprechende zivilrechtliche Gestaltungsform, die aus Steuerersparnisgründen gewählt worden war, nicht anerkannt werden müsse<sup>877</sup>. Das Bundesgericht erachtete es für richtig, die zivilrechtliche Gestaltungsform als rechtsmissbräuchlich zu betrachten und auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. Zur Begründung seiner Praxis (besonders in den sog. "Stiftungsfällen") brauchte es aber die Begriffe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Steuerumgehung *nicht ausdrücklich*<sup>878</sup>. Erst im nicht publizierten Entscheid vom 27. März 1931 i.S. Genossenschaft Union benützte es zum ersten Mal den Begriff der Steuerumgehung<sup>879</sup>.

---

<sup>874</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II B, 2, Nr. 3.

<sup>875</sup> BGE 52 I 382; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 305 f.

<sup>876</sup> Die Kriterien „*Blumensteinscher* Prägung“ für das Vorliegen einer Steuerumgehung wurden durch das Bundesgericht erst später übernommen, d.h. nach 1933, vgl. hinten, FN 882.

<sup>877</sup> BGE 32 I 633; 53 I 444 E. 1; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 330.

<sup>878</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, I A, Nr. 1 und 2.

<sup>879</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II A, Nr. 1.



Am 1. Dezember 1933 erging ein Entscheid i.S. Aluminium-Industrie-AG (abgekürzt AIAG)<sup>880</sup>. Dieser Entscheid führte eine neue Praxis ein mit der Absicht, die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise lediglich auf Fälle von Steuerumgehungen zu beschränken.

Dabei befasste sich das Bundesgericht erstmals mit den Kriterien der Steuerumgehung in grundsätzlicher und systematischer Weise:

"...à l'entreprise d'Ilsee-Turtmann la forme en laquelle elle se présente qu'en vue d'échapper à l'impôt ou d'alléger artificiellement ses charges fiscales. On ne saurait, il est vrai, exiger que le fisc établisse que cette intention s'est exprimée à telle ou telle occasion; il suffit que la preuve de cette intention puisse se déduire des circonstances. Tel serait le cas notamment:

- a) Si la recourante, pour obtenir le résultat visé, avait eu recours à un procédé insolite, et
- b) Si ce procédé avait eu en fait pour résultat de procurer un allègement de charges fiscales (cf. Blumenstein, ZSR, 1933, 239a)"<sup>881</sup>.

Nach dem AIAG-Entscheid präzisierte das Bundesgericht seine Kriterien und stellte fest, dass eine Steuerumgehung, die eine Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zulässt, dann erwiesen ist, wenn folgende Punkte erfüllt sind<sup>882</sup>, wenn:

---

<sup>880</sup> BGE 59 I 272 ff. = Pra 23 Nr. 39.

<sup>881</sup> BGE 59 I 283 E. 8 = Pra 23 Nr. 39. In diesem Entscheid wird auf BLUMENSTEINS Kriterien Bezug genommen (vgl. FN 882). Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 8, I E, Nr. 1 und § 11, II A, Nr. 1 und 2.

<sup>882</sup> StE 2005 B 25.2 Nr. 7, E. 4; StE 2002 B 24.4 Nr. 66, E. 6; BGer, 9.6.1970, i.S. X., E. 2–4 = ASA 40, 406 = StR 1972, 165; BGer, 19.10.1977, i.S. Hoffmann, E. 4 = ASA 47, 628. Das Bundesgericht entwickelte seinen Begriff der Steuerumgehung aufgrund der von BLUMENSTEIN aufgestellten Kriterien der Steuerumgehung. Er definierte die Steuerumgehung wie folgt: "Als eine ungewöhnliche (zivil)rechtliche Gestaltung des Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen, zwecks Herabsetzung der Steuerlast", wobei drei Voraussetzungen erfüllt sein müssen: 1. die Absicht der Steuereinsparung als subjektives Merkmal; 2. rechtlich ungewöhnlich gestalteter Tatbestand als objektives Erfordernis der Steuerumgehung; 3. Reduktion der Steuerlast bei Anerkennung des vom Pflichtigen gewählten Tatbestandes durch den Fiskus als effektmässiges Merkmal. Vgl. mehr dazu in BLUMENSTEIN, ZSR 52, 175a, 184, 213, 245a, 252, 253, 277a; DERS., ASA 8, 238.

1. die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich<sup>883</sup>, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint;
2. anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich und lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären;
3. das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Im gleichen Entscheid führte das Bundesgericht Folgendes aus: "Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so wird der Besteuerung auch dann, wenn die gewählte Rechtsform unter dem Gesichtspunkt des Zivilrechts als gültig und wirksam erscheint, nicht diese Gestaltung zugrunde gelegt, sondern die Ordnung, welche der sachgemässe Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Zwecks gewesen wäre". Damit nahm das Bundesgericht einen sog. *Durchgriff* vor<sup>884</sup>.

Die eingeschlagene Praxisänderung wurde vorerst auf die Frage der Anerkennung juristischer Personen im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht beschränkt. Sie hat allmählich auf die ganze Praxis eingewirkt. Mit dem AIAG-Entscheid ist das Bundesgericht von dem seiner Auffassung nach allgemeingültigen Grundsatz, dass im Steuerrecht mehr auf die wirtschaftliche Natur als auf die äussere Form abzustellen sei, aus Rechtssicherheitsgründen abgewichen. Wenn auch nicht ganz offensichtlich, bekannte es sich damit zu dem von BLUMENSTEIN hervorgehobenen Grundsatz der Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung auch für das Steuerrecht<sup>885</sup>.

---

<sup>883</sup> Eine gewählte Rechtsform kann an sich ungewöhnlich erscheinen, muss aber nicht unbedingt rechtsmissbräuchlich sein.

<sup>884</sup> Vgl. zudem BGer, 12.10.2010, 2C\_157/2010 und 2C\_163/2010, E. 10.3 = ASA 79, 1015, insb. 1025; BGE 136 I 49 E. 5.4.

<sup>885</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 230.

#### 4. Dritte Phase: die heute geltende bundesgerichtliche Rechtsprechung

Die Entwicklung des Problemkreises der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Steuerumgehung erwies sich in Bezug auf die im AIAG-Entscheid eingeschlagene Praxis in der Folge als uneinheitlich<sup>886</sup>. Obschon sich das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV 1874 immer wieder dahingehend geäußert hat, dass die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf jene Fälle zu beschränken sei<sup>887</sup>, bei denen die Gestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse als "ungewöhnlich, sachwidrig, absonderlich, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen"<sup>888</sup> erscheine, wurde trotzdem für ausserhalb der Steuerumgehung liegende Fälle die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Sachverhaltsbeurteilungskriterium<sup>889</sup> herangezogen, was unweigerlich darauf hindeutet, dass bezüglich des Anwendungsgebietes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Denkfigur der Steuerumgehung Unklarheiten herrschten<sup>890</sup>. Nur wenige Fälle wurden und werden unter zivilrechtlicher Betrachtungsweise beurteilt. In Wirklichkeit führte der Grundsatzentscheid i.S. AIAG

---

<sup>886</sup> Die Bundesgerichtspraxis entwickelte sich auch in anderen Sparten des Steuerrechts uneinheitlich. Vgl. dazu KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 302 ff.

<sup>887</sup> Vor 1933 war die autonomistische Haltung des Bundesgerichts in Bezug auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise sehr ausgeprägt, weil es diese überall dort für anwendbar erklärte, wo die Absicht der Steuerumgehung fehlte. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde primäres Auslegungsmittel im Steuerrecht, da diese *wirtschaftliche* Vorgänge erfasse, weshalb nur eine in diese Richtung geführte Auslegung möglich sei. Vgl. die eingehende Darstellung von KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 304 f., 308 und 326.

<sup>888</sup> LOCHER, ASA 75, 675 ff.; BGE 103 Ia 23 E. 4a; 102 Ib 155 E. 3a. Diese Ausdrucksweise steht im Gegensatz zur gemäss Art. 4 BV 1874 entwickelten Praxis, welche die wirtschaftliche Betrachtungsweise immer dann anwandte, wenn triftige sachliche Gründe vorlagen. Allerdings bemerkte das Bundesgericht in der Folge, dass für die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht die Kognition, "sondern der Unterschied zwischen der Interpretation von mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten arbeitenden Steuernormen einerseits und der Steuerumgehungsrechtsprechung bei mit zivilrechtlichen Anknüpfungspunkten operierenden Steuernormen andererseits für die unterschiedliche Handhabung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise massgebend ist" (Zitat aus BGE 109 Ia 99 f. E. 2a).

<sup>889</sup> Es sind auch Fälle von Wohnsitzverlegungen gemeint; vgl. ASA 28, 185.

<sup>890</sup> An dieser Praxis wird weiterhin auch im Bereich des Grundsteuerrechts festgehalten. Vgl. dazu STEINER, 305 ff.; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 340.

lediglich zu einer Relativierung dieser Praxis, jedoch nicht zur einer Integration von Zivilrecht und Steuerrecht<sup>891</sup>.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde in mehreren interkantonalen Doppelbesteuerungsstreitigkeiten angewandt, obwohl keine Steuerumgehung vorlag<sup>892</sup>. Diese Relativierung wird im Entscheid BGE 85 I 96 ff. deutlich. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde in diesem Fall unabhängig vom Vorliegen einer Steuerumgehung bei der Bestimmung der Steuerhoheit im Zusammenhang mit dem *erzielten* Wertzuwachs, welcher infolge *Veräusserung* eines überwiegenden Anteils einer (Einmann-)Immobilien-gesellschaft anfiel, herangezogen<sup>893</sup>. Das Bundesgericht ging davon aus, dass der durch den Aktienverkauf erzielte Gewinn wirtschaftlich als Grundstücksgewinn zu betrachten und deshalb dem Belegenheitskanton zuzuweisen sei. Es begründete seine Praxis, dass wie im Zivilrecht, auch im Steuerrecht die Einmann-AG und ihr Aktionär trotz wirtschaftlicher Identität grundsätzlich als zwei verschiedene Steuersubjekte mit getrenntem Vermögen behandelt werden<sup>894</sup>. Die Existenz der selbständigen juristischen Person dürfe im interkantonalen Steuerrecht nur übergangen werden, wenn die juristische Person zum Zweck der Steuerumgehung gegründet worden sei. Der Entscheid darüber, ob ein Kanton die Grenzen seiner Steuerhoheit überschreite, wenn er beim Verkauf sämtlicher Aktien einer Immobilien-gesellschaft, die Grundeigentum in seinem Gebiet besitzt, die Grundstücksgewinnsteuer erhebe, sei durch die erwähnte Praxis jedoch nicht präjudiziert<sup>895</sup>. An die Umschreibung des Grundstücksgewinns und der Grundstücksgewinnsteuer in den kantonalen Steuerrechten sei das Bundesgericht nicht gebunden<sup>896</sup>. Vielmehr habe es hierüber eigene bundesrechtliche Normen aufzustellen, die *nicht* mit den Grundsätzen des Zivilrechtes *übereinzustimmen*

---

<sup>891</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 340.

<sup>892</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 7, und auch BGE 98 Ia 260 E. 2; 91 I 282 E. 3; 85 I 99 E. 2.

<sup>893</sup> BGE 85 I 96 ff. = Pra 48 Nr. 105 = ASA 28, 306 = StR 14, 439; vgl. auch BGE 95 I 30 E. 2 = Pra 58 Nr. 85; BGE 91 I 470 E. 2, 3 = ZBl 67, 484; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, I D, Nr. 8; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 336.

<sup>894</sup> BGE 85 I 97 mit Verweisen.

<sup>895</sup> BGE 85 I 98; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 336.

<sup>896</sup> BGE 85 I 98; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 336.

bräuchten<sup>897</sup>. Es habe dabei gelegentlich auch dann den wirtschaftlichen Sachverhalt und nicht die zivilrechtliche Form als massgebend erklärt, wenn mit dieser keine Steuerumgehung beabsichtigt sei<sup>898</sup>. Es frage sich, ob auch im vorliegenden Fall *triftige, sachliche* Gründe dafür bestünden, den Entscheid über die Abgrenzung der Steuerhoheit aufgrund des wirtschaftlichen Sachverhaltes zu treffen<sup>899</sup>. Das Bundesgericht ging jedoch in einem anderen Entscheid davon aus, dass nur "bei Übertragungen des Aktienbesitzes an Immobiliengesellschaften [...] es sich somit mit triftigen Gründen rechtfertigen lässt, den Übergang der Aktien steuerlich wie den Übergang des Eigentums an Grundstücken zu behandeln, während solche gewichtigen Gründe fehlen, wenn eine Betriebsgesellschaft, die Eigentümerin von Grundstücken ist, durch Übertragung der Aktien in andere Hände übergeht"<sup>900</sup>. Die wirtschaftlichen Gegebenheiten waren hier nicht ausschlaggebend.

In BGE 91 I 282 E. 3 schrieb das Bundesgericht nach "alter Ansicht" Folgendes: "Mais, en vertu d'un principe constamment appliqué par le Tribunal fédéral, le partage des souverainetés fiscales de deux cantons ne repose pas nécessairement sur le statut que les objets à imposer possèdent selon les règles du droit civil. Il peut être opéré sur la base de la situation économique de la chose, de son utilisation et de sa destination réelles, et cela même si, en soumettant la chose à certaines règles du droit privé, le contribuable n'a pas eu en vue d'éluder l'impôt" (unter Hinweis auf den "leading case" BGE 85 I 99)<sup>901</sup>. Gleichermassen ging das Bundesgericht nach rein wirtschaftlichen Kriterien vor, als es zu entscheiden hatte, wer im Fall eines Nutzniessungsverhältnisses als Steuerpflichtiger zu gelten habe: Vermögenssteuerpflichtig soll derjenige sein, der *tatsächlich* die Befugnisse eines Eigentümers an der steuerbaren Sache ausübt und den

---

<sup>897</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 336 f.

<sup>898</sup> BGE 85 I 99; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 337.

<sup>899</sup> BGE 85 I 99 E. 2; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 337. Die Erwähnung der triftigen, sachlichen Gründe wurde vor allem im Hinblick auf die Rechtsprechung von Art. 4 BV 1874 übernommen und scheint hier "einmalig" zu sein.

<sup>900</sup> BGer, 19.11.2009, 2C\_355/2009, E. 6.3: Art. 12 lit. a des Walliser Steuergesetzes in Bezug auf die Erhebung einer Handänderungssteuer liess auf keinen anderen Sinn hindeuten; StR 65, 576.

<sup>901</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 331.

Nutzen daraus zieht<sup>902</sup>. Ebenso wurde beim Untersuchen des Charakters einer Steuer unter dem kollisionsrechtlichen Aspekt rein wirtschaftlich vorgegangen<sup>903</sup>. Auch die Abgrenzung zweier Steuern wurde nach wirtschaftlichen Massstäben entschieden und immer dann eine Doppelbesteuerung angenommen, wenn die Steuer *tatsächlich* aus derselben Vermögensquelle entrichtet wurde<sup>904</sup>. Für die Qualifikation war die *wirtschaftliche* Natur eines Rechtsverhältnisses oder Begriffs ausschlaggebend. Die Aufteilung der Steuerhoheit richtet sich, gemäss Bundesgericht, nicht notwendigerweise nach zivilrechtlichen Regeln; die wirtschaftliche Situation könne auch dann massgebend sein, wenn keine Steuerumgehung beabsichtigt sei<sup>905</sup>.

In einem neueren Entscheid<sup>906</sup> hat das Bundesgericht die Zulässigkeit einer privatrechtlichen Familienstiftung zunächst unter dem zivilrechtlichen und danach unter dem steuerrechtlichen Aspekt gewürdigt. Es bestätigte, dass die Steuerbehörden die zivilrechtliche Gültigkeit einer Stiftung vorfrageweise überprüfen können, führt jedoch einschränkend aus: "In principio, il loro potere d'esame si limita tuttavia alla constatazione di lacune manifeste, che risultano così gravi da avere quale effetto la sua nullità (sentenza del Tribunale federale del 3 giugno 1959 consid. 2 segg., in ASA 39 pag. 333 segg.). Nel caso contrario, é invece necessario lasciare l'accertamento della situazione giuridica al giudice civile e considerare data l'esistenza della fondazione in questione fino ad un giudizio definitivo in merito. Proprio in questo senso, il Tribunale federale ha ancora di recente riconosciuto quale soggetto giuridico autonomo una fondazione di famiglia, poiché la sua contrarietà al diritto civile non riguarda aspetti evidenti – segnatamente, la non conformità all'art. 335 CCS degli scopi indicati nell'atto di fondazione – [...] (sentenza 2A.668/2004 del 22 aprile 2005 consid. 3.4, in ASA 76 pag. 675 segg.). Quando la conformità al diritto civile di una fondazione di famiglia sia invece data rispettivamente

---

<sup>902</sup> BGE 26 I 421 ff.; vgl. auch BGE 55 I 379 f. und 53 I 444 ff.

<sup>903</sup> Vgl. vorne 6. Kap., II., 23., 122 ff.

<sup>904</sup> Vgl. vorne 6. Kap., II., 24., 124 f.

<sup>905</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 337 mit Verweis auf BGE 91 I 281 E. 3.

<sup>906</sup> BGer, 12.12.2010, 2C\_163/2010 = ASA 79, 1015 = RtiD I – 2011, 556 = RDAF 2011 II, 418; K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II B 2, Nr. 8.

la sua qualità di soggetto giuridico autonomo non sia più in discussione, occorre ancora verificare se si possa giustificare l'autonomia anche dal punto di vista del diritto fiscale, oppure se così non sia e vada pertanto proceduto ad un'imposizione «per trasparenza». [...] Ammette infatti tale modo di procedere solo se la forma giuridica cui é stato fatto capo é insolita, inadeguata o anormale, e può essere concluso che essa sia stata scelta unicamente per evadere il fisco (DTF 136 I 49 consid. 5.4 pag 60 seg.; sentenza 2P.92/2005 e 2A.145/2005 del 30 gennaio 2006 consid. 7.2, in StR 61 pag. 533)"<sup>907</sup>. Es postuliert die Zweistufigkeit des Prüfungsprogramms als methodisch korrektes Vorgehen. Im Fall einer zivilrechtswidrigen Ausgestaltung soll der Rückgriff auf den Steuerumgebungsbegriff im Sinn eines Korrektivs für ein als unbefriedigend empfundenes Rechtsanwendungsergebnis aber erst dann zulässig sein, wenn die Mängel derart eklatant und schwerwiegend sind, dass diese zur Nichtigkeit führen.

Wenn sich ein Steuergericht der zivilrechtlichen Vorfrage nach Art. 31 BGG annimmt, ist es sogar ein Gebot zur Wahrung der Einheit der Rechtsordnung, diese grundsätzlich mit demselben Massstab wie ein Zivilgericht zu prüfen und beim Entscheid über die Vorfrage die Praxis der eigentlich zuständigen Behörden zu beachten <sup>908</sup>. Das Bundesgericht auferlegte sich aber selbst, ohne haltbare Gründe, eine Beschränkung bei der Überprüfung der Zivilrechtskonformität einer Familienstiftung. Diese Ansicht hat dazu geführt, dass es sich mit den verschiedenen Problematiken nicht gründlich auseinandergesetzt hat.

Eine Stiftung wird als selbständiges Steuersubjekt grundsätzlich nur dann anerkannt, wenn sie zivilrechtlich die Rechtspersönlichkeit als solche erworben hat, und dies kann nur dann sein, wenn sich die Prüfung des Steuerrichters auf die zivilrechtliche Beurteilung der Voraussetzungen von Art. 335 ZGB bei der Stiftungerrichtung erstreckt<sup>909</sup>. So war es vom Ansatz her an sich korrekt, wenn es sich unter Anlehnung an die geltende restriktive<sup>910</sup> Lehre und Praxis in diesem Sinne äusserte: "[...] come l'

---

<sup>907</sup> BGer, 12.12.2010, 2C\_163/2010, E. 10.2 und 10.3.

<sup>908</sup> Nach Art. 106 Abs. 1 BGG dem Grundsatz *curia novit iura* folgend; vgl. MATTEOTTI/FELBER, 263.

<sup>909</sup> MATTEOTTI/FELBER, 266 mit Verweisen.

<sup>910</sup> BGer, 12.12.2010, 2C\_163/2010, E. 10.3 und 11.4.

obiettivo di una fondazione di famiglia debba essere individuato nell'educazione e nell'assistenza in caso di situazioni di povertà, non invece nel generale perseguimento di interessi materiali ed economici dei membri di una famiglia (sentenza 2A.457/2001 del 4 marzo 2002 consid. 4.5 con rinvii; ASA 72 pag. 301 segg.)" <sup>911</sup> . Hingegen beschränkte es unverständlicherweise seine Prüfungspflicht und es entschied, dass die im Moment effektiv gültige und nicht die hypothetische Situation massgebend sei<sup>912</sup>. Es ging davon aus, dass wohl die Stiftungszwecke rechtswidrig seien und damit eine Totalnichtigkeit nach zivilrechtlicher Sicht vorlag, jedoch diese nur beschränkt für die gerügten Perioden gelte. Die Rechtsfähigkeit der Stiftung wurde somit beschränkt für die gerügten Steuerperioden aberkannt, was problematisch ist. Es beurteilte deshalb den von den kantonalen Behörden vorgenommen Durchgriff als überflüssig<sup>913</sup> und wies die Steuerfaktoren lediglich für die gerügte Periode direkt den Stiftern zu. Das Bundesgericht hat sich somit in casu der eigentlichen Kernfrage, ob die Familienstiftung im Fürstentum Lichtenstein zivilrechtlich rechtsgültig entstanden sei und bei Verlegung in die Schweiz als solche anerkannt werden könne, nicht vollständig angenommen.

Eine Familienstiftung, soweit sie rechtswidrige Zwecke verfolgt und diese Zwecke von massgebender Bedeutung sind, ist von Anfang an zivilrechtlich nichtig. Bei zivilrechtlicher Ungültigkeit der Stiftung ist die Steuerrechtsfähigkeit somit auch von Anfang an nicht gegeben, wie dies das Bundesgericht dazumal im Urteil vom 3. Juni 1959 in ASA 29, 334, E. 3., richtig erkannt hat, und nicht limitiert auf eine Zeitperiode. Abgesehen von einer Totalnichtigkeit hätte man auch die Fragen der Teilnichtigkeit oder der Konversionsmöglichkeit in eine normale eintragungspflichtige Stiftung prüfen müssen. Zur Abklärung dieser zivilrechtlichen Verhältnisse hätte man auf den hypothetischen Willen der Stifter auf dem Wege der Auslegung der Stiftungsurkunde und durch Hinterfragen der Stifter selbst prüfen müssen <sup>914</sup> . Im gleichen Verfahren hätten die Abklärungen Anhaltspunkte geliefert, ob die Stifter auch ohne die rechtswidrigen

---

<sup>911</sup> BGer, 12.12.2010, 2C\_163/2010, E. 11.4 f.

<sup>912</sup> BGer, 12.12.2010, 2C\_163/2010, E. 11.5.

<sup>913</sup> BGer, 12.12.2010, 2C\_163/2010, E. 11.7.

<sup>914</sup> BGer, 12.12.2010, 2C\_163/2010, E. 11.5; BGE 93 II 439 E. 6.



Zwecke eine Familienstiftung gegründet hätten. Die Antworten auf diese Fragen hätten zusätzlich und direkt die Antwort auf die Frage des Rechtsmissbrauchs miteinbezogen, denn die Überprüfung der reellen Absichten der Stifter hätte gezeigt, ob die gewählte Rechtsform lediglich um der Ersparnis willen gegründet wurde. Es wäre eigentlich nicht nötig gewesen, auf die Voraussetzungen der Steuerumgehung direkt Rückgriff zu nehmen. Der Missbrauch hätte sich von selbst durch die Aufdeckung der wahren Absichten gezeigt. Die Eruierung des wirtschaftlichen "Ist", der reellen Gegebenheiten und der wahren Absichten der Stifter hätten ergeben, ob auf Nichtigkeit, Teilnichtigkeit oder Konversion der Familienstiftung hätte plädiert werden müssen. Durch die Beschränkung auf die effektive Situation wurde der Sachverhalt nicht vollständig abgeklärt und wichtige Fragen ausser Acht gelassen. Dieser Entscheid widerspricht zudem dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung und dem Grundsatz *curia novit iura*.

Die drei Phasen der bundesgerichtlichen Praxis wiedergibt kein einheitliches Bild. Eine Wechselwirkung von Zivilrecht und Steuerrecht war wohl immer hervorgehoben worden, aber die vom Bundesgericht gewollte Beschränkung der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf Steuerumgehungsfälle nach dem "leading case" AIAG kam eigentlich nicht allgemein zum Ausdruck<sup>915</sup>. Trotz Betonung, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts ein Notbehelf zur Korrektur eines unbefriedigenden Rechtsanwendungsergebnisses bei einer Steuerumgehung darstelle, stellt das Bundesgericht – im Widerspruch zu seinen Beteuerungen – gleichzeitig fest <sup>916</sup>, dass "bei Auslegung von Steuernormen mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten nicht strikte von der zivilrechtlichen Gestaltung auszugehen ist, die der Steuerpflichtige gewählt hat. Vielmehr haben die Steuerbehörden den Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen. Daran ist festzuhalten. Bei steuerrechtlichen Normen, die an wirtschaftliche und nicht vorab an zivilrechtliche Gegebenheiten anknüpfen, ist die Zulässigkeit der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht davon abhängig, ob die

---

<sup>915</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 340.

<sup>916</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 383.

Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind"<sup>917</sup>. So meinte es in einem anderen Entscheid<sup>918</sup>, dass die dem Zivilrecht entnommenen Begriffe aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus verstanden werden müssen. In einem weiteren Entscheid bemerkte es<sup>919</sup>: "Dabei handelt es sich im Grunde genommen um eine spezifisch *steuerrechtliche, steuerrechts-teleologische* Betrachtungsweise. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise ist nicht davon abhängig, ob die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind, setzt doch diese gerade voraus, dass ein wirtschaftlicher Vorgang auch bei einer sich am Normsinn orientierenden Auslegung des Steuerrechts nicht darunter fällt (vgl. BGE 115 Ib 241 E. 3b, 252 E. 2b)".

In den letzten Jahren der bundesgerichtlichen Praxis beobachtet man mehr und mehr einen langsamen und generellen Verzicht auf die Verwendung des Steuerumgehungsbegriffs. Die verstärkte Abstützung auf die Auslegung nach dem Normsinn hat bewirkt, dass die Gedankenfigur der Steuerumgehung lediglich noch Durchgangsfunktion hat. Heute beobachtet man verstärkt und vermehrt eine offenere zivilrechtskonforme Steuerauslegungspolitik durch das Bundesgericht, was die Rechtsfigur der Steuerumgehung als Korrektiv in den Hintergrund gedrängt hat. So ist die Erkenntnis durchgedrungen, dass die Auslegung des Steuerrechts wohl eine bessere und flexiblere Lösung darstellt als der Rückgriff auf die hochproblematische Denkfigur der Steuerumgehung. Jene gestattet zivilrechtliche Vorgaben im Steuerrecht differenzierter und sachgerechter zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, während die Denkfigur der Steuerumgehung immer nur zu Lasten des Steuerpflichtigen geht<sup>920</sup>. Das Bundesgericht hat aber den Begriff nicht "völlig von Bord geworfen"<sup>921</sup>. Hier und da findet man den Rückgriff auf den Missbrauchs begriff oder der Steuerumgehung als Notanker zur Begründung seiner Entscheide.

---

<sup>917</sup> BGE 115 Ib 238 ff., insb. 241 E. 3b mit Verweis auf BGE 109 Ia 99 f. E. 2a = Pra 79 Nr. 31 = ASA 58, 689; Vgl. KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 383.

<sup>918</sup> StE 1993 B 45 Nr. 8, E. 4c; ASA 62, 724.

<sup>919</sup> Vgl. auch BGer, 23.2.1993, E. 3b = StE 1993 B 45 Nr. 8 = ZStP 1993, 137 = ASA 62, 720 ff. (Hervorhebung durch die Autorin).

<sup>920</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 50.

<sup>921</sup> LOCHER, ASA 75, 690 ff.; REICH, Steuerrecht, § 6, N 50.

## 5. Auswirkungen der Rechtsprechung auf Erbschafts- und Schenkungssteuerrechtsfälle

### 51. Auf Erbschaftsfälle

Lag für das Bundesgericht bei der Veräusserung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft der wirtschaftliche Aspekt im Vordergrund, so würdigte es den Übergang eines überwiegenden Anteils oder des gesamten Aktienpaketes an einer Immobiliengesellschaft zufolge Todes rein zivilrechtlich und wies das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzkanton des Erblassers zu. Das Bundesgericht führte dazu Folgendes aus: "Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Grundstückgewinnsteuer hat das Bundesgericht mit dem besonders engen sachlichen Zusammenhang der Wertvermehrung bzw. des erzielten Gewinnes mit äusseren Ursachen (Konjunktur- und Währungslage, Zunahme der Überbauung und der Landnachfrage) sowie mit Leistungen des örtlichen Gemeinwesens (Anlage von Strassen- und Versorgungsnetzen, öffentliche Dienste usw.) begründet, die eine Besteuerung durch den Kanton der gelegenen Sache selbst dann rechtfertigen, wenn die Wertvermehrung bzw. der Gewinn nicht dem Grundeigentümer, sondern einem Dritten zufließen, der kraft eines anderen Rechtsverhältnisses wirtschaftlich wie ein Eigentümer über das Grundstück verfügen kann (BGE 91 I 471). Für die Erbschaftssteuern besteht ein *solcher besonders enger sachlicher Zusammenhang nicht*. [...] Wenn die Erbschaftsteuer am Vermögen des Erblassers anknüpft, bleibt entscheidend, dass die Aktien einer Immobiliengesellschaft bewegliches Vermögen darstellen und als solches vom Erblasser an seinem Wohnsitz zu versteuern waren, selbst wenn es sich dabei um alle Aktien einer Immobiliengesellschaft handelt (E. 3a und BGE 95 I 30 E. 3). Sie unterliegen auch der Erbschaftsteuer an seinem Wohnsitz (BGE 95 I 29/30 E. 2)"<sup>922</sup>.

Das Bundesgericht lehnte in diesem Entscheid die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ab und hielt es für unzulässig, dass der Kanton der belegenen Sache eine Erbschaftsteuer erhob, wenn der Erblasser am Aktienkapital einer *Mieter-Aktiengesellschaft* beteiligt war,

---

<sup>922</sup> BGE 108 Ia 254 E. 6b und 6c = Pra 72 Nr. 82 = StR 38, 370 (Hervorhebung im Text durch die Autorin).

auch wenn als Folge des Todes ein Benützungsrecht an einer Wohnung auf die Erben übergegangen ist. Für die Liegenschaft wurde bereits die Aufteilung in Stockwerkeigentum in die Wege geleitet<sup>923</sup>. Nach Ansicht des Bundesgerichts soll die *gleiche* Überlegung gelten, wenn, wirtschaftlich gesehen, mit der Gesamtheit oder der überwiegenden Mehrheit der *Aktien einer Immobiliengesellschaft* die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auf die Erben übergeht. Die Erbschaftssteuer ist in beiden Fällen im Wohnsitzkanton des Erblassers zu entrichten<sup>924</sup>. Dem Kanton der belegenen Sache steht nur die Besteuerung des Wertzuwachses bzw. des Gewinnes aus der Veräusserung der Gesamtheit oder der überwiegenden Mehrheit der Aktien zu<sup>925</sup>.

Wenn auch das Bundesgericht *erbrechtliche* Fälle steuerrechtlich nach rein zivilrechtlichen Kriterien beurteilte, hat es in BGE 99 Ia 232 ff. die Frage bezüglich Zuweisung der im Todesfall zu zahlenden Versicherungsleistungen *unter dem wirtschaftlichen Aspekt* entschieden<sup>926</sup>. Damit war kollisionsrechtlich die Steuerkompetenz neu zu regeln. Gemäss diesem Entscheid wurden jenen kantonalen Steuerrechtsordnungen der Vorzug gegeben, die solche Leistungen mit der Einkommenssteuer erfassten. Das Bundesgericht begründete seinen Entscheid in konsequenter Fortführung seiner Praxis im Zusammenhang mit Art. 21 Abs. 1 WStB und entschied, dass solche Kapitalabfindungen, die nicht vorgängig in die Erbmasse fallen, sondern *direkt* in das Vermögen der Erben fliessen, unabhängig von der Begünstigung zu betrachten seien<sup>927</sup>.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde auch im nicht publizierten Entscheid vom 15. Februar 1978 i.S. Schärrier angewandt. Das Bundesgericht hat ein nicht angefochtenes, formell mangelhaftes Testament erbschaftssteuerrechtlich als relevant bezeichnet, "weil das Testament zivilrechtlich seine Rechtswirkungen entfaltet und das

---

<sup>923</sup> Mit Hinweis auf BGE 95 I 30 ff. E. 3.

<sup>924</sup> Mit Hinweis auf BGE 98 Ia 92 E. 3a.

<sup>925</sup> Vgl. auch BGE 98 I 92 E. 3a; 95 I 26 E. 2–4 = Pra 58 Nr. 85 = StR 1971, 163; ASA 40, 527 = StR 1970, 498; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 13 und 15.

<sup>926</sup> BGE 99 Ia 232; StR 29, 539 E. 3.

<sup>927</sup> YERSIN, ASA 55, 474; StE 2006 A 24.35 Nr. 5; vgl. dazu vorne, die Entwicklung der bundesgerichtlichen Praxis, 3. Kap., III., 2., 27 ff.

Steuergesetz auf die zivilrechtlichen Begriffe Bezug nimmt, sodass die Steuerbehörde von diesen auszugehen hat, solange das Gesetz nicht selber davon abweicht" (E. 3b)<sup>928</sup>. Dieser streng zivilrechtskonformen Haltung liegt eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde. Es wird auf das "Faktische", auf das "Wirksame" abgestellt<sup>929</sup>.

## 52. Die Fallgruppe der Schenkungen

Die Fallgruppe der Rechtsgeschäfte unter Familienangehörigen und *Schenkungen* ist durch eine "durchgriffsähnliche Praxis"<sup>930</sup> des Bundesgerichts gekennzeichnet, wie aus folgenden Fällen hervorgeht. Das Bundesgericht betrachtete in einem Fall ein den Söhnen vom Vater gewährtes verzinsliches Darlehen, mit dessen Hilfe sie ein Ferienhaus in einem anderen Kanton zu erstellen hatten, das von der Familie des Vaters benützt wurde, als ungewöhnlich und sachwidrig, weil der Vater nach wie vor als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen war<sup>931</sup>. Die Tatsache, dass der Vater das Haus gemeinsam mit der Familie frei benutzte und auch die Lasten trug, war für das Bundesgericht für die Annahme einer Steuerumgehung ausschlaggebend (dass der Vater nicht als Eigentümer in das Grundbuch eingetragen wurde, betrachtete es nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend). Die Behauptung des Beschwerdeführers, er beabsichtige, die Darlehenssummen seinen Söhnen als Erbvorbezug zukommen zu lassen, überzeugte das Bundesgericht nicht.

In einem anderem Fall nahm das Bundesgericht eine Steuerumgehung an: Die Überlassung von Aktien zu Nutzniessung zwecks Bestreitung von Studien- und Lebenshaltungskosten an einen Sohn in einem anderen Kanton wurde steuerrechtlich nicht anerkannt, weil die von den Beteiligten

---

<sup>928</sup> LOCHER, Grenzen, FN 186, 173.

<sup>929</sup> Vgl. auch vorne, 3. Kap., III., 23., 53 ff.

<sup>930</sup> Dieser Ausdruck wird von KOLLER (Privatrecht und Steuerrecht, 335 ff.) verwendet und zwar deshalb, weil das Bundesgericht in Fällen, wo es keinen direkten Zusammenhang zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Steuerumgehung erblickte, die wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht die zivilrechtliche Rechtslage für massgebend erachtete. Eigentlich kommt der von KOLLER verwendete Ausdruck dem aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleiteten Faktizitätsprinzip gleich, weil die Besteuerung so vorgenommen wird wie der Sachverhalt sich am ehesten präsentiert.

<sup>931</sup> StE 2006 A 24.35 Nr. 5; BGer, 9.6.1970, i.S. X. = ASA 40, 406 = StR 1972, 165; K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II A, N 12.

gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erschien<sup>932</sup>. Die von den Parteien gewählte zivilrechtliche Konstruktion wurde vom Bundesgericht als Rechtsmissbrauch gewertet.

Hingegen sah es das Bundesgericht nicht als ungewöhnlich an, dass ein Vater seinem Sohn eine grössere Geldsumme in Anrechnung an den Erbteil schenkt, da er seiner Tochter früher ähnliche Zuwendungen für die Aussteuer machte<sup>933</sup>. Die Tatsache, dass die Schenkung mit der Auflage verbunden war, das Geld für den Bau eines Ferienhauses im Engadin zu verwenden, betrachtete es unverständlicherweise als nicht ungewöhnlich oder sachwidrig. Dieser Entscheid steht in Widerspruch zum Urteil vom 9. Juni 1970 i.S. X.<sup>934</sup> und ihm kann nicht gefolgt werden.

In einem älteren Entscheid hat das Bundesgericht ein zivilrechtlich formell ungültiges Schenkungsversprechen steuerrechtlich als Schenkung betrachtet und daran Folgen geknüpft. Es begründete seinen Entscheid damit: "Der Nichtbeachtung von Formvorschriften kommt im Steuerrecht nicht die gleiche Bedeutung zu wie im Zivilrecht. Es lässt sich mit sachlichen Gründen die Auffassung vertreten, steuerrechtlich sei nur massgebend, ob der Steuerpflichtige den Vorteil, der ihm nach dem Willen der Beteiligten allenfalls zukommen sollte, ungeachtet des Formmangels, tatsächlich erlangt hat"<sup>935</sup>. Das Bundesgericht wies demnach die Steuerhoheit dem Kanton des Schenkers zu. In einem Entscheid aus dem Jahr 1972<sup>936</sup> war ebenfalls nur der wirtschaftliche Aspekt massgebend: Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aufgrund einer auf Buchwerten basierenden gesellschaftsrechtlichen Überlassung stiller Reserven an den verbleibenden Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft nahm das Bundesgericht eine Schenkung an, obwohl die zivilrechtlichen Formvorschriften des Schenkungsvertrages nicht erfüllt waren. Es betrachtete

---

<sup>932</sup> BGer, 21.11.1973 i.S. Appenzeller, E. 1 = ASA 44, 160; K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, II A, N 13.

<sup>933</sup> BGer, 19.10.1977, i.S. Hoffmann, E. 4 = ASA 47, 628.

<sup>934</sup> ASA 40, 406 = StR 1972, 165; vgl. zudem StE 2009 A 11 Nr. 5.

<sup>935</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 7 und § 11, I A, Nr. 8; vgl. zudem RDAF 2006 II, 501.

<sup>936</sup> BGE 98 Ia 264; MARANTELLI, 111; Vgl. auch vorne, 3. Kap., III., 22., 51 ff.

den *Willen* einer Partei<sup>937</sup> als gegeben, der anderen eine unentgeltliche Zuwendung zu machen. Die zivilrechtliche Form war nicht entscheidungsrelevant. Das Bundesgericht ging nicht von einer streng zivilrechtlichen Konzeption aus, sondern stellte rein auf das "Tatsächliche" ab.

### III. Stellungnahme der Rechtslehre

#### 1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsprinzip?

##### 11. Meinung von Ernst Blumenstein

Die Position von BLUMENSTEIN<sup>938</sup> hinsichtlich des Verhältnisses des Steuerrechts zum Zivilrecht liegt zwischen einer autonomistischen und einer integrationsfreundlichen Haltung. BLUMENSTEIN geht davon aus, dass zwischen Zivilrecht und Steuerrecht ein grundsätzlich zweckbedingter Unterschied bestehe, jedoch Berührungspunkte "phänomenologischer, funktioneller und organischer Art" vorlägen<sup>939</sup>. Sodann sieht er deutliche Spuren zivilistischer Einflüsse im Steuerrecht, die sich prägend auf das Steuerrecht und dessen Auslegung auswirken.

Da den mannigfachen Erscheinungsformen des Lebens nur eine *weitgefasste* Privatrechtsordnung genügen kann, soll nach BLUMENSTEIN der Steuergesetzgeber zum Zweck der steuerrechtlichen Normierung eine "formale Uniformierung der wirtschaftlichen Vorgänge, wo das Zivilrecht absichtlich eine Verschiedenartigkeit der dabei einzuschlagenden Wege begünstige"<sup>940</sup>, anstreben. Er verlangt, dass der Steuergesetzgeber eine präzise Umschreibung der Ansprüche und Verpflichtungen vornimmt, damit einerseits eine willkürliche Belastung der Steuerpflichtigen,

---

<sup>937</sup> Vgl. auch BGE 108 Ia 501. Gemäss Bundesgericht bildet der *animus donandi* die notwendige Voraussetzung für die Annahme einer steuerrechtlichen Schenkung.

<sup>938</sup> Seine Position veröffentlichte er in seiner berühmten Abhandlung für den schweizerischen Juristentag 1933 über "Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht" (ZSR 52, 141a ff.). Er wandte sich gegen die in Deutschland vorherrschende Tendenz, das Steuerrecht vom Privatrecht vollständig abzukoppeln und alles wirtschaftlich zu betrachten. Vgl. dazu auch LOCHER, ASA 75, 678.

<sup>939</sup> BLUMENSTEIN, ZSR 52, 141a ff.

<sup>940</sup> BLUMENSTEIN, ZSR 52, 168a.

andererseits eine missbräuchliche Geltendmachung von Befreiungs- und Entlastungsgründen ausgeschlossen werden kann<sup>941</sup>.

Obwohl BLUMENSTEIN grundsätzlich die Selbständigkeit des Steuerrechts gegenüber dem Zivilrecht hervorhebt und damit die Auswahl und die Umschreibung des Steuersubjektes bzw. -objektes durch den Steuergesetzgeber frei von zivilrechtlichen Einflüssen ausdrücklich für zulässig erklärt, hält er gleichzeitig fest, dass, soweit dies aus Gründen der Notwendigkeit und Zweckmässigkeit des Stoffes erforderlich ist, sich der Steuergesetzgeber bei der Regelung der steuerrechtlichen Ordnung an zivilrechtliche Erscheinungen anlehnen oder zivilrechtliche Bestimmungen hinzuziehen kann<sup>942</sup>. Aufbauend auf diesen Gedanken führt BLUMENSTEIN seine Betrachtungen hinsichtlich der Einwirkung des Zivilrechts auf die Auslegung des Steuerrechts weiter. Obwohl er die Tatsache in den Vordergrund stellt, dass Zivilrecht und Steuerrecht zwei wesensverschiedene Rechtsgebiete darstellen, welche andere Zwecke verfolgen, anerkennt er gemeinsame Ausgangspunkte der beiden Rechtsgebiete: Das Zivilrecht soll wirtschaftliche Verhältnisse regeln, das Steuerrecht soll für die Besteuerung an wirtschaftliche Erscheinungen anknüpfen<sup>943</sup>. Der Umstand, dass die Steuern auf wirtschaftlichen Faktoren des Lebens basieren, diene der steuerrechtlich zutreffenden Auslegung. Deshalb dürfe die Tatsache nicht ausser Acht gelassen werden, dass für das Steuerrecht in erster Linie die wirtschaftliche Bedeutung massgebend sei, auch wenn der Steuergesetzgeber zivilrechtliche Begriffsformulierungen gebrauche<sup>944</sup>.

Trotz der Betonung der Vorherrschaft des wirtschaftlichen Inhaltes einer Erscheinung soll die zivilrechtliche Bedeutung eines Begriffs nicht von vornherein als bedeutungslos erklärt werden. Wenn der Steuergesetzgeber die Verwendung zivilrechtlicher Begriffe anordnet und diese Willensäusserung über die Verbindlichkeit zivilrechtlicher Begriffe auch klar erkennen lässt, hält BLUMENSTEIN ausdrücklich fest, dass es an der Notwendigkeit, von der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung abzuweichen, fehle, wenn diese adäquater Ausdruck der steuerrechtlichen

---

<sup>941</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 176 ff.

<sup>942</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 179 f.; LOCHER, ASA 75, 678.

<sup>943</sup> BLUMENSTEIN, ZSR 52, 142a f.; DERS., ASA 8, 230 f.

<sup>944</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 177 ff.



Bedürfnisse sei <sup>945</sup>. So ist die zivilrechtliche Umschreibung des massgebenden Tatbestandes unter Wahrung der steuerrechtlichen Gesichtspunkte immer dann zu berücksichtigen, wenn die betreffende Erscheinung im Steuerrecht in der nämlichen Weise aufzufassen und zu werten ist, d.h., wenn "der betreffende Zustand sowohl äusserlich als auch inhaltlich diejenigen Eigenschaften besitzt und Funktionen erfüllt, die das Zivilrecht bei der betreffenden Erscheinung voraussetzt, bzw. durch sie herbeiführen und ermöglichen will"<sup>946</sup>. Fehlt ein deutlich erkennbarer Wille des Steuergesetzgebers, hält BLUMENSTEIN mit aller Deutlichkeit fest, dass zuerst der Wille des Steuergesetzgebers zu eruieren sei, ob die Verwendung der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung auch wirklich dem Willen des Steuergesetzgebers und dem von ihm verfolgten Zweck entspricht<sup>947</sup>. Geht aus der Auslegung hervor, dass er die Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Begriffe wirklich wollte, so sollen nach BLUMENSTEIN dem steuerrechtlich erheblichen Tatbestand auch vom Standpunkt des Steuerrechts aus diejenigen Äusserungen und Wirkungen beigemessen werden, die das Zivilrecht dafür vorsieht<sup>948</sup>. Eine nach wirtschaftlichen und juristischen Gesichtspunkten zutreffende privatrechtliche Auslegung der zivilrechtlichen Gestaltungsformen führe in den meisten Fällen auch in steuerrechtlicher Hinsicht zum richtigen Resultat <sup>949</sup>. Wenn aber der Steuergesetzgeber einer besonderen Erscheinung eine eigene Umschreibung oder Wertung zumesse, so blieben weder Raum noch Anhaltspunkte, um nach zivilrechtlicher Würdigung vorzugehen <sup>950</sup>. BLUMENSTEIN befürwortet damit eine Auslegung im Sinn der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wenn dies aus der tatbestandsrechtlichen Umschreibung der Steuernorm klar hervorgeht<sup>951</sup>, d.h., wenn die äussere zivilrechtliche Form nicht mit den tatsächlichen Wirkungen

---

<sup>945</sup> BLUMENSTEIN, ZSR 52, 209/210a f.; DERS., ASA 8, 162.

<sup>946</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 233: "Ein der Verkehrssteuer unterworfenen Vorgang des Rechtsverkehrs bestimmt sich anhand der hierfür geltenden zivilrechtlichen Vorschriften".

<sup>947</sup> BLUMENSTEIN, ZSR 52, 212a f.

<sup>948</sup> BLUMENSTEIN, ZSR 52, 212a f.; DERS., ASA 8, 232.

<sup>949</sup> BLUMENSTEIN, ZSR 52, 268a.

<sup>950</sup> BLUMENSTEIN, ZSR 52, 268a.

<sup>951</sup> Das heisst, wenn die Steuernorm an wirtschaftliche Gegebenheiten anknüpft.

und wirtschaftlichen Effekten im Einklang steht<sup>952</sup>. In diesem Fall hat die zivilrechtlich äussere Gestaltungsform gegenüber dem eigentlichen Inhalt der wirtschaftlichen Tatsache zurückzutreten<sup>953</sup>. Nach BLUMENSTEIN würde eine Auslegung der steuerrechtlichen Vorschriften ohne richtige Erfassung der wirtschaftlichen Bedeutung des zu beurteilenden Tatbestandes die adäquate Besteuerung vereiteln<sup>954</sup>. In solchen Fällen sind dann Veranlagungsbehörden und Richter in der Auslegung der massgebenden zivilrechtlichen Begriffe frei und nicht länger an die Auffassung der zivilrechtlichen Praxis gebunden<sup>955</sup>.

## 12. Meinungsstand der neuen Lehre

Die BLUMENSTEIN *folgende* Lehre steht der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Auslegungsprozess uneinheitlich gegenüber. Ein Teil der Autoren vertritt die Auffassung, dass die in den Steuernormen verwendeten zivilrechtlichen Begriffe für das Steuerrecht im privatrechtlichen Sinn verbindlich sind. So geht KÄNZIG davon aus, dass zivilrechtliche Begriffe und Gestaltungsformen im Steuerrecht ihre privatrechtliche Gültigkeit haben; dies dränge sich vor allem dann auf, wenn es sich um *zwingende* Vorschriften des Zivilrechts handle<sup>956</sup>. STUDER erachtet die wirtschaftliche Betrachtungsweise wohl als eine mögliche Auslegungsmethode, die aber zurückhaltend angewandt werden soll<sup>957</sup>. Er steht gesetzlichen Generalklauseln, welche die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für zulässig erachten, skeptisch gegenüber<sup>958</sup>. Andere, wie GYGI, vertreten eine wohlwollende Haltung hinsichtlich der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise<sup>959</sup>.

---

<sup>952</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 191.

<sup>953</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 192.

<sup>954</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 190–191.

<sup>955</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 233 f.

<sup>956</sup> KÄNZIG, N 31 zu Art. 2 WStB.

<sup>957</sup> STUDER, ASA 29, 52. So auch GRÜNINGER/STUDER, XXIII: Sie halten es für zulässig, die wirtschaftliche Betrachtungsweise einzusetzen, wenn der Wortsinn der anzuwendenden Bestimmung deren Anwendung erlaubt.

<sup>958</sup> Ebenso GRÜNINGER/STUDER, XXIII und XXVI.

<sup>959</sup> GYGI, 342.

Die heutige Lehre vertritt hingegen eine andere Ansicht und führt zu einer neuen, modernen Auslegungstheorie, welche einen wichtigen Fortschritt zum Verständnis des Verhältnisses zwischen den Rechtsgebieten Steuerrecht und Zivilrecht darstellt. Hielten sich BLUMENSTEIN und das Bundesverwaltungsgericht noch an die einzelnen zivilrechtlichen Begriffe eines Steuerrechtssatzes bzw. an dessen Wortlaut, so geht die *neue* Lehrmeinung erheblich weiter. Diese konzentriert sich nicht mehr auf die Auslegung einzelner zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Begriffe, sondern massgebend ist allein der durch die Auslegung ermittelte *Sinn* der steuerrechtlichen Rechtsnorm im Gefüge des Gesetzes und der sich daraus ergebenden steuerrechtlichen Folgen<sup>960</sup>. Zu den Hauptvertretern dieser neueren Lehrmeinung gehört HÖHN. Er geht davon aus, dass es bei der Auslegung eines Rechtssatzes zur Ermittlung seines Sinnesgehaltes weder eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gebe<sup>961</sup>. Demnach sei es falsch, die Auslegung zivilrechtlicher Begriffe entweder nach rein zivilrechtlichen oder nach rein wirtschaftlichen Kriterien vorzunehmen. Massgebend sei einzig und allein der *Sinnesgehalt*<sup>962</sup>, die *ratio legis* der Rechtsnorm im Gefüge des Steuergesetzes selbst, und nicht die Auslegung einzelner Begriffe<sup>963</sup>. Eine Auslegung eines mit zivilrechtlichen Begriffen formulierten Rechtssatzes nach rein zivilrechtlichen Gesichtspunkten könnte zu einer einschränkenden oder sogar zu einer verschiedenartigen Deutung des Rechtssatzes führen. Ebenso sei eine Auslegung nach rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten, d.h. unabhängig von der zivilrechtlichen Form, zu eng, weshalb diese Betrachtungsweise für sich allein nicht genügen könne<sup>964</sup>. Zivilrechtliche und wirtschaftliche Betrachtungsweisen können sich ohne Weiteres decken, wenn diese aus dem Sinnesgehalt der Norm klar hervorgehen. Seien die in der Steuernorm

---

<sup>960</sup> HÖHN, StR 18, 390 f. In Bezug auf den Schenkungsbegriff könnte die Gefahr bestehen, dass die Steuerbehörde bei jeder offensichtlichen Unentgeltlichkeit eines Vermögensübergangs das subjektive Element des Zuwendenden, d.h. die Begünstigungsabsicht, implizit als vorhanden betrachtet, ohne dies aber beweisen zu können.

<sup>961</sup> Vgl. HÖHN, StR 18, 395, und LOCHER, Grenzen, 177.

<sup>962</sup> Denn gleichlautende Begriffe können in zwei verschiedenen Rechtsbereichen unterschiedliche Bedeutungen haben. Dies ergibt sich m.E. bereits daraus, dass dem Steuergesetz und den Steuerrechtsnormen die je eigene Teleologie innewohnt.

<sup>963</sup> So auch LOCHER, Grenzen, 156.

<sup>964</sup> Ebenso VALLENDER, Die Auslegung, 41 f.

verwendeten zivilrechtlichen Begriffe "adäquater Ausdruck der wirtschaftlichen Gestaltung"<sup>965</sup>, sei von einer vom Zivilrecht abweichenden Auslegung abzusehen<sup>966</sup>. HÖHN hat mit dieser offenen Auslegungsmethodik einen wesentlichen Beitrag zum besseren Verständnis der Beziehung zwischen Zivilrecht und Steuerrecht geleistet. Letztlich wird diese Theorie von VALLENDER und LOCHER vertieft, jedoch mit dem Unterschied, dass VALLENDER die wirtschaftliche Betrachtungsweise als ein im Steuerrecht zu berücksichtigendes Element teleologischer Auslegung betrachtet<sup>967</sup>. LOCHER, in Anlehnung an HÖHN, kommt hingegen zum Schluss, dass im Zentrum der Auslegung lediglich der gesetzgeberische Wille und der im Gesetz selbst teleologisch ermittelte Normsinn stehen können<sup>968</sup>. Damit befürwortet auch er eine offene Auslegungspolitik und meint, dass es keine Präferenzregel zur Vermutung zugunsten weder der zivilrechtlichen noch der wirtschaftlichen Deutung geben könne<sup>969</sup>. Er ist aber auch der Auffassung, dass ein eindeutig nachweisbarer gesetzgeberischer Wille zur Anknüpfung an das Zivilrecht zu respektieren sei<sup>970</sup>. LOCHER nimmt bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zusätzlich eine Differenzierung vor. Er geht, wie auch die Lehre in Deutschland und Österreich, davon aus, dass einerseits die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsprinzip im Sinn eines teleologischen Auslegungselements anzuwenden sei<sup>971</sup>, während sie sich andererseits als Wertungsprinzip im Sinn einer Betrachtung des Sachverhaltes erschöpfe<sup>972</sup>. Als Rechtsgewinnungsprinzip gehe es um die Sinnermittlung der anwendbaren Steuernorm, wenn einmal feststehe, dass eine Anknüpfung an wirtschaftliche Gegebenheiten vorliege<sup>973</sup>. So wäre es

---

<sup>965</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 254 f.

<sup>966</sup> So kann die Steuernorm die Ehe im zivilrechtlichen Sinn erfassen. Damit wird eine Auslegung unter wirtschaftlichem Aspekt im Sinn einer wirtschaftlichen Lebensgemeinschaft von vornherein ausgeschlossen.

<sup>967</sup> VALLENDER, Die Auslegung, 54.

<sup>968</sup> LOCHER, Grenzen, 177.

<sup>969</sup> LOCHER, Grenzen, 177.

<sup>970</sup> LOCHER, Grenzen, 177 f.

<sup>971</sup> Es handelt sich um eine Anknüpfung an die fragliche Steuernorm.

<sup>972</sup> LOCHER, Grenzen, 184; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 292.

<sup>973</sup> LOCHER, Grenzen, 187.

seiner Meinung nach korrekter, wenn überhaupt auf den Begriff der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verzichtet würde, da es sich im Prozess der Auslegung lediglich um ein objektiv-teleologisches Auslegungskriterium handle und nicht um einen spezifischen steuerrechtlichen Rechtsfindungsbehelf<sup>974</sup>. REICH geht im gleichen Sinn davon aus, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nicht ein besonderes methodisches Instrument darstellt, sondern immer dann anzuwenden ist, wenn der Normsinn das Abstellen auf den wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes dies verlangt. Es handelt sich um eine rechtliche Beurteilung<sup>975</sup>.

Obwohl unterschiedliche Stellungnahmen hinsichtlich des Verhältnisses von Zivil- und Steuerrecht und der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach wie vor bestehen, ist heute in der steuerrechtlichen Literatur generell eine Rückkehr zur zivilrechtsgemässen Auslegung spürbar<sup>976</sup>. Vordergründig ist, dass der wirtschaftliche Erfolg, an den die steuerlichen Wirkungen geknüpft werden, Ausdruck von zivilrechtlichen Privatvorgängen oder Erscheinungen ist<sup>977</sup>. In concreto dient die zivilrechtliche Regelung dazu, bestimmte Vermögensverschiebungen oder Rechtsgestaltungen zu umschreiben. Das Zivilrecht begründet das Substrat, aus welchem das Steuerrecht die sich ergebenden Folgen zieht<sup>978</sup>. Das Steuerrecht erfasst letztendlich den wirtschaftlichen Erfolg. Solange der Vorgang Ausdruck der reellen Gegebenheiten ist und das Steuerrecht an diese Wirklichkeit anknüpft<sup>979</sup>, besteht ein "gemeinsamer Nenner von Steuerrecht und Zivilrecht"<sup>980</sup>. Aufgrund dieses Umstandes soll die

---

<sup>974</sup> LOCHER, Grenzen, 186 f.

<sup>975</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 14 ff.

<sup>976</sup> So bereits KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 297; REICH, Steuerrecht, § 6, N 14 ff.

<sup>977</sup> Vgl. VALLENDER, Die Auslegung, 42; LOCHER, Grenzen, 154 f.: Er geht davon aus, dass zwischen Zivilrecht und Steuerrecht eine permanente Interaktion besteht. Anders hingegen CAGIANUT, Grundsätzliche Gedanken, 257: Seiner Meinung nach gibt es im Steuerrecht weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Begriffe, sondern eigenständige steuerrechtliche Normen, die nach der allgemeinen Methodenlehre auf ihre Bedeutung hin überprüft werden müssen. Er verweigert die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, weil sie mehr schade als nutze.

<sup>978</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 14 ff.

<sup>979</sup> LOCHER, Grenzen, 154.

<sup>980</sup> Direkte Anknüpfung an das Zivilrecht ist immer dann gegeben, wenn das Gesetz unmittelbare Rechtsbegriffe oder Vorgänge des Zivilrechts verwendet (wie bei Erbschaften). Bei indirekter Anknüpfung wird ein steuerrechtlicher Begriff durch ein zivilrechtliches Rechtsgeschäft ergänzt, wobei das

zivilrechtliche Tatbestandsumschreibung für das Steuerrecht verbindlich sein<sup>981</sup>. Würde man davon absehen, könnte eine nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgende Auslegung zu einer Auflösung der zivilrechtlichen Ordnung führen und durch eine fiktive steuerlich-wirtschaftliche Ordnung ersetzt werden, die gegenüber der zivilrechtlichen Ordnung den Nachteil der Unbeständigkeit und – was stärker ins Gewicht fällt – der mangelnden "unité de doctrine" und Rechtssicherheit hätte<sup>982</sup>. Dies kann man hauptsächlich dort beobachten, wo das Steuergesetz unmittelbar auf zivilrechtlichen Instituten fusst und prinzipiell eine zivilrechtskonforme Deutung verlangt<sup>983</sup>. Massgebend sind wohl die wirtschaftlichen Auswirkungen einer privatrechtlichen Gestaltung, der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht oder der Zu- und Abfluss von Vermögenswerten. Bei der Beurteilung dieser Gegebenheiten und im Interesse eines korrekten Ergebnisses soll aber immer auf den dahinterstehenden Rechtsgrund zuverlässig abgestellt werden<sup>984</sup>.

Obwohl noch ein Teil der Lehre gegen eine zivilrechtsgemäße Auslegung ist und die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach wie vor als spezielle Auslegungsmethode bzw. als spezifisches steuerrechtliches Auslegungsprinzip ansieht<sup>985</sup>, wird heute mehrheitlich angenommen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Rechtsgewinnung als Anwendungsfall der teleologischen Auslegung zu berücksichtigen sei<sup>986</sup>. Daraus ergibt sich, dass es sich um keinen spezifisch steuerrechtlichen Rechtsfindungsbehelf handelt<sup>987</sup>.

---

zivilrechtliche Geschäft steuerrechtlich keine beherrschende Stellung einnimmt; vgl. auch LOCHER, Grenzen, 154 f., insb. 157 f.; vgl. auch ZUPPINGER, Wirtschaftliche Handänderung, 450; für die deutsche Lehre TIPKE/LANG, 147, Rz. 101.

<sup>981</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. III, N 24 zu § 71 StG; REICH, Steuerrecht, § 6, N 14.

<sup>982</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. III, N 24 zu § 71 StG; LOCHER, Grenzen, 168 ff.

<sup>983</sup> LOCHER, Grenzen, 173: wobei auch hier die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht völlig ausgeschlossen ist.

<sup>984</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 14 ff.

<sup>985</sup> GYGI, 347: "als eine anerkannte Auslegungsmethode"; STEINER, 307; STORCK, 10.

<sup>986</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 16.

<sup>987</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 16; LOCHER, Grenzen, 171 ff.; WEBER-FAS, 87.

## 2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als "Korrektiv" bei Steuerumgehungsfällen?

### 21. Stellungnahme von Ernst Blumenstein

Eine Steuerumgehung liegt gemäss BLUMENSTEIN begrifflich dann vor, "wenn ein Tatbestand geschaffen wird, der die Voraussetzungen einer Besteuerung nicht eintreten lässt" <sup>988</sup>. Das Zustandekommen des steuerbegründenden Tatbestandes wird durch die Auswahl einer besonderen Gestaltung verhindert, weil die wirtschaftliche Erscheinung nicht unter eine steuerrechtliche Norm subsumierbar ist. BLUMENSTEIN geht davon aus, dass in diesen Fällen das gewählte Vorgehen weder gegen eine steuerrechtliche Vorschrift noch gegen die Vorschriften des Zivilrechts verstosse, oder aber unzulässig oder in irgendeiner Richtung anstössig sei<sup>989</sup>. Die eingeschlagene Handlungsweise führt jedoch zu einer tatsächlichen Ungleichheit und Schmälerung von Steuereinnahmen<sup>990</sup> und, aus der Sicht des Pflichtigen, zu einer Steuereinsparung. Diesen Unzulänglichkeiten kann der Steuergesetzgeber nur dadurch begegnen, dass er im Gesetz weitreichende Formulierungen der für die Besteuerung massgebenden Tatbestände vorsieht und allenfalls, wenn dies in Bezug auf die Mannigfaltigkeit der wirtschaftlichen Erscheinungsformen nicht ausreichen würde, Ersatztatbestände schafft, die sich sowohl auf das Steuerobjekt als auch auf das Steuersubjekt beziehen<sup>991</sup>. Trotz Ersatztatbeständen wird aber kein Ausschluss, sondern nur eine Verminderung der Steuerumgehungsfälle bewirkt.

BLUMENSTEIN versucht das Wesen der Steuerumgehung zu umschreiben<sup>992</sup>. Er geht davon aus, dass *drei Tatbestandsmerkmale* als notwendige Voraussetzungen gegeben sein müssen, um eine Steuerumgehung bejahen zu können: ein *subjektives*, ein *objektives* und ein *effektmässiges* Element.

---

<sup>988</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 238.

<sup>989</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 240.

<sup>990</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 240.

<sup>991</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 240.

<sup>992</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 273 ff.

Beim *subjektiven* Element soll die *Absicht* zur Steuerumgehung nachgewiesen werden <sup>993</sup> ; das *objektive* Element beruht auf der *Ungewöhnlichkeit* des bestimmten Vorgehens, das *effektmässige* Element soll wegen der Ungewöhnlichkeit der Gestaltung eine *Erleichterung* der Steuerlasten bzw. eine Steuereinsparung herbeiführen<sup>994</sup>. Wenn eines dieser Elemente fehle, so sei der Tatbestand der Steuerumgehung nicht erfüllt.

BLUMENSTEIN steht deshalb der bundesgerichtlichen Praxis zu Art. 4 BV 1874 (und früher ebenfalls zu Art. 46 Abs. 2 BV 1874) skeptisch gegenüber, wenn das Bundesgericht ohne Rücksicht auf das Vorhandensein der Steuerumgehungsabsicht die kantonalen Steuerbehörden ermächtigt, bei der Beurteilung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte lediglich auf den wirtschaftlichen Charakter abzustellen, ohne auf die von den Beteiligten gewählte Form Rücksicht zu nehmen<sup>995</sup>. Eine gewählte zivilrechtliche Form kann steuerrechtlich nicht irrelevant sein, nur weil die tatsächliche Lage eine andere ist <sup>996</sup>. Wenn aber die Steuerumgehungsabsicht aus dem Verhalten des Umgehers selbst hervorgeht, dürfen die kantonalen Behörden rein wirtschaftlich vorgehen<sup>997</sup>. Dann stellt das subjektive Moment der Steuerumgehung einen Anhaltspunkt für die Fixierung und Begrenzung der Auslegungsbefugnis dar. Ein Abweichen vom gesetzlich umschriebenen Tatbestand durch die Behörden wird nicht mehr als unzulässige Interpretation des Gesetzeswillens aufgefasst, sondern wird durch das Verhalten des Pflichtigen, einen anderen als den üblichen Weg zur Vermeidung steuerrechtlicher Folgen zu beschreiten, sogar legitimiert<sup>998</sup>. Damit begehen die Behörden nicht Willkür, selbst dann nicht, wenn das subjektive Moment der Steuerumgehung das Legalitätsprinzip praktisch neutralisiert.

---

<sup>993</sup> Zentral ist das subjektive Moment der Absicht der unerlaubten Steuerersparnis.

<sup>994</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 275.

<sup>995</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 244 und 275: Er begrüsst jedoch, dass das Bundesgericht in seiner neueren Praxis zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht die subjektive Umschreibung der Steuerumgehung scharf herausgearbeitet hat.

<sup>996</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 243.

<sup>997</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 243.

<sup>998</sup> BLUMENSTEIN, ASA 18, 199.



Nach Auffassung von BLUMENSTEIN besteht a priori keine Steuerumgehung, wenn der Steuergesetzgeber ausdrücklich zu erkennen gibt, dass er bei der Umschreibung der steuerrechtlichen Tatbestände auf bestimmte äussere zivilrechtliche Gestaltungsformen abstellen will<sup>999</sup>. In einem solchen Fall gestattet er keinen Analogieschluss im Sinn einer Gleichsetzung anderer Gestaltungsformen als der gesetzlichen<sup>1000</sup>. Die Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung sei daher von den Behörden voll zu berücksichtigen.

Die Situation liegt jedoch anders, wenn der Steuergesetzgeber auf eine ausdrückliche Begriffsformulierung verzichtet. In solchen Fällen geht BLUMENSTEIN, wie bereits oben erwähnt, davon aus, dass trotz äusserer Aufmachung eines Zustandes oder Vorganges nicht der "Deckmantel" massgebend sei, sondern der "innere" wirtschaftliche Gehalt<sup>1001</sup>. Ist die von den Parteien gewählte Gestaltungsform zudem ungewöhnlich und offensichtlich in der Absicht getroffen worden, Steuervorteile zu erzielen, so ist diese für die Subsumierung unter das Steuergesetz nicht massgebend. Er hält es dann für zulässig, die *Verwendung des Begriffs der Steuerumgehung* als adäquate Äusserung der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu verstehen, auch wenn sie nicht ausdrücklich erwähnt wird<sup>1002</sup>. Für solche Fälle braucht es keine besondere positivrechtliche Normierung der Steuerumgehung<sup>1003</sup>.

BLUMENSTEIN nimmt allgemein eine ablehnende Haltung ein, wenn es um die Einführung des Institutes Steuerumgehung durch Steuerbehörde und richterliche Instanzen geht. Da die Erscheinung der Steuerumgehung im positiven Recht noch keinen Eingang gefunden hat, begrüsst er vielmehr eine konservative Praxis in dem Sinn, dass in jedem Fall zu untersuchen sei, ob der Tatbestand in der gewählten Form mit dem steuerrechtlichen auch wirklich übereinstimme. Bemerkenswert ist, dass für BLUMENSTEIN die Steuerumgehung eher eine Auslegungsfrage ist, wobei er sich nie dazu

---

<sup>999</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 277.

<sup>1000</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 278.

<sup>1001</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 278.

<sup>1002</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 277, und ASA 8, 241 f.

<sup>1003</sup> WACKERNAGEL verlangt hingegen eine gesetzliche Grundlage zur Bekämpfung der Steuerumgehung, weil er das Analogieverbot im Steuerrecht bejaht (ZSR 71/I, 419 ff.).

äusserte, wie die Rechtsfigur der Steuerumgehung dogmatisch einzuordnen sei und wie sie sich zur Auslegungsfrage verhalte<sup>1004</sup>.

## 22.      Stellungnahme der neuen Rechtslehre

Die nach BLUMENSTEIN entwickelte Lehre steht dem Begriff und der Tragweite der Steuerumgehung uneinheitlich gegenüber. WACKERNAGEL nimmt eine Steuerumgehung dann an, wenn eine Person, ohne gegen den Wortlaut des Gesetzes zu verstossen, sich so verhält, dass für sie oder für einen Dritten ein den betreffenden Gesetzesbestimmungen nach Sinn und Zweck zuwiderlaufender Steuervorteil eintritt<sup>1005</sup>. Er nimmt an, dass die Steuerumgehung ein Unterfall der Gesetzesumgehung darstelle. Entgegen der Auffassung von BLUMENSTEIN geht er von der Annahme aus, dass das subjektive Moment der *Absicht* zur Vornahme der Steuerumgehung nicht erforderlich sei<sup>1006</sup>. In der Praxis sei diese Absicht schlecht feststellbar. Die Frage, ob die Absicht auf eine Simulation<sup>1007</sup> oder auf eine Umgehung hinauslaufe, lasse sich zudem schwer unterscheiden<sup>1008</sup>. Als Anhänger des Legalitätsprinzips vertritt WACKERNAGEL die Meinung, dass als *Mittel* zur Bekämpfung der Steuerumgehung einzig eine sorgfältige Ausgestaltung, zum Beispiel durch einen geschickten Einbau von sog. Ersatztatbeständen *und* eine nach der ratio legis erfolgende Gesetzesauslegung, infrage komme<sup>1009</sup>. Damit stellt er sich gegen die Auffassung von BLUMENSTEIN, dass eine aus dem Verhalten des Umgehers sich ableitende Steuerumgehungsabsicht das Legalitätsprinzip zu neutralisieren vermöge.

Er stellt zudem einschränkend fest, dass nur eine Auslegung nach dem Wortlaut zulässig sei; der Ausleger dürfe dem Gesetzeswort nicht einen

---

<sup>1004</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 270 ff.

<sup>1005</sup> WACKERNAGEL, ZSR 71/I, 419 f.

<sup>1006</sup> WACKERNAGEL, ZSR 71/I, 421. Er nimmt Bezug auf die seinerzeit geltende schwankende Praxis des Bundesgerichts hinsichtlich der Erforderlichkeit des Vorliegens der Absicht.

<sup>1007</sup> Das abgewickelte Geschäft kann bei der Simulation, trotz Verheimlichung des wahren Sachverhaltes, problemlos unter die Steuernorm subsumiert werden, während bei der Steuerumgehung nichts vorgetäuscht wird, sondern der Sachverhalt entspricht den tatsächlichen Gegebenheiten, so wie er präsentiert wird, vgl. REICH, Steuerrecht, § 6, N 29 ff.

<sup>1008</sup> WACKERNAGEL, ZSR 71/I, 426.

<sup>1009</sup> WACKERNAGEL, ZSR 71/I, 426.

Sinnesgehalt geben, den es schlechterdings nicht haben könne<sup>1010</sup>. Schliesslich erachtet er die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsmethode besonderer Art, die jedoch nicht als Mittel zur Bekämpfung von Steuerumgehungen diene, sondern da, wo sie zur Anwendung gelange, uneingeschränkte Anwendung finde<sup>1011</sup>.

Andere Autoren gehen davon aus, dass die Problematik der Steuerumgehung eng mit Gesetzesumgehungen zusammenhängt<sup>1012</sup>. Die Erkenntnis, dass Gesetzesumgehungen durch richtige Auslegung, d.h. durch Auslegung nach dem Normsinn, weitgehend verhütet werden können, bewog HÖHN, Steuerumgehungen als Gesetzesumgehungen und nicht wie WACKERNAGEL als Unterfall von Gesetzesumgehungen zu behandeln<sup>1013</sup>. Er nimmt an, dass eine zivilrechtliche Auslegung der einzelnen im Steuergesetz enthaltenen Begriffe öfters zu Steuerumgehungen führen müsse, die aber dadurch bekämpft werden könnten, dass die Norm nach ihrem Sinn ausgelegt werde. Er verzichtet gleichzeitig auf die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugunsten einer offeneren Auslegung der Gesetzesnorm, die sich an deren Normsinn orientiert<sup>1014</sup>. Ebenso haben diese Betrachtungen zu einem Umdenken in Bezug auf die Rechtsfigur der Steuerumgehung geführt. HÖHN erachtet eine Vermeidung der Steuerumgehung bereits durch eine nach dem Normsinn orientierte (teleologische) Auslegung für möglich.

HÖHN hat allerdings, trotz der vorherrschenden anderweitigen Lehrmeinung zugunsten einer sehr extensiven Auslegung, die Rechtsfigur der Steuerumgehung nie vollständig aufgegeben. Seiner Auffassung nach sollen krasse Fälle von echter Steuerumgehung, d.h. dort, wo die Auslegungskunst versagt, mittels Rechtsmissbrauchsverbot geahndet

---

<sup>1010</sup> WACKERNAGEL, ZSR 71/I, 426, FN 63: "Aber auch die Auslegung findet ihre *absolute Grenze* in dem, was die Gesetzesworte in ihrer Satzverbindung allenfalls noch bedeuten können. Darüber hinaus darf keine Auslegung, solange sie noch Auslegung sein will, gehen". Eine zu extensive Auslegung, die den durch das Gesetz festgelegten Rahmen überschreitet und dadurch Tatbestände steuerbar werden lässt, die nach der ratio legis nicht steuerbar sind, ist zu vermeiden.

<sup>1011</sup> WACKERNAGEL, ZSR 71/I, 426.

<sup>1012</sup> REYMOND, ZSR 97/II, 426.

<sup>1013</sup> Heute gilt diese Ansicht noch in Deutschland, vgl. dazu TIPKE/LANG, § 5, N 95; vgl. aber HÖHN, StR 18, 400; LOCHER, Grenzen, 200; REYMOND, ZSR 97/II, 426.

<sup>1014</sup> BLUMENSTEIN sah hingegen im uneingeschränkten Abstellen auf Sinn und Zweck des Gesetzes einen Verstoß gegen das Legalitätsprinzip; vgl. dazu BLUMENSTEIN, ASA 18, 193 ff.; LOCHER, Grenzen, 203.

werden<sup>1015</sup>. *Offenbarer Rechtsmissbrauch* liegt nach HÖHN dann vor, wenn "in einem Verhalten, das nach dem Sinn der Norm nicht steuerbar ist, das aber dem Zweckgedanken des Gesetzes als Ganzes bzw. einer Steuer als Ganzes, der im Gesetz nur unvollkommen verwirklicht sei, widerspräche, wenn der Steuerpflichtige einen an sich steuerfreien Tatbestand verwirkliche, der ihm den gleichen wirtschaftlichen Erfolg einbringe, wie der vermiedene steuerbare, und wenn er mit diesem Vorgehen eine unbeabsichtigte Unvollständigkeit der Steuerrechtsordnung ausnützt"<sup>1016</sup>. Er postuliert im Sinn des Legalitätsprinzips auch, dass die einzige Art der Bekämpfung solcher Steuerumgehungen nur darin bestehen könne, dass Unvollständigkeiten des Steuergesetzes durch den Gesetzgeber selber sorgfältig behoben werden. So lehnt er dementsprechend die allgemeinen, in den kantonalen Gesetzen zur Bekämpfung von Steuerumgehungen zu findenden Generalklauseln ab<sup>1017</sup>. Sie stellen nach HÖHN einen Einbruch in das Legalitätsprinzip dar.

LOCHER geht in seiner eingehenden Analyse der Problematik des Verhältnisses zwischen Zivilrecht und Steuerrecht davon aus, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise lediglich als Sachverhaltsbeurteilungskriterium heranzuziehen sei. Aufgrund dieses Prinzips soll geprüft werden, ob die gewählte Rechtsform mit dem wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes kongruent sei<sup>1018</sup>. Wird eine Inkongruenz zwischen zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Betrachtungsweise festgestellt, so ist auf andere Weise Abhilfe zu schaffen. Sie ist vor allem dort anzutreffen, wo sich das Steuerrecht an das Zivilrecht anlehnt. Knüpft die steuerrechtliche Norm eng an das Zivilrecht an, so kann es Fälle geben, welche auch durch eine sinngemässe Auslegung nicht unter die

---

<sup>1015</sup> Die Steuerumgehung ist damit abhängig vom Auslegungs- und Rechtsgewinnungsverständnis, indem sie diesen Bereich "hinter sich lässt". Die Steuerumgehung ist zudem bei den unechten Lücken anzusiedeln, wenn der Normsinn als Grenze der Rechtsgewinnung angesehen wird, oder noch bei den teleologischen Lücken, wenn es um die Überbrückung der Divergenz zwischen Normwortlaut und Normsinn geht. Vgl. LOCHER, Grenzen, 194.

<sup>1016</sup> Zitat aus HÖHN, StR 29, 152. Die Frage der echten Steuerumgehung stellt sich m.a.W. dann, wenn die Auslegung der Norm bereits abgeschlossen ist und ergeben hat, dass die verwendeten zivilrechtlichen Begriffe nicht nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt, sondern rein zivilrechtlich zu verstehen sind und deshalb der zu beurteilende Sachverhalt, so wie er verwirklicht ist, nicht subsumiert werden kann; vgl. auch BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck, 150; LOCHER, ASA 75, 686.

<sup>1017</sup> HÖHN, StR 29, 152 ff.

<sup>1018</sup> LOCHER, Grenzen, 194–195.

Steuernorm subsumiert werden können<sup>1019</sup>. Der Sachverhalt bleibt steuerlich unberücksichtigt, was als stossend und ungerecht empfunden wird<sup>1020</sup>. In einem solchen Fall besteht eine *unechte Lücke*, die von den rechtsanwendenden Behörden nur dann ausgefüllt werden kann, wenn die Voraussetzungen eines offenbaren Rechtsmissbrauchs zivilrechtlicher Institute gemäss Art. 2 Abs. 2 ZGB vorliegen<sup>1021</sup>. Sind diese Voraussetzungen auch tatsächlich erfüllt, kann normberichtigend eingeschritten werden<sup>1022</sup>.

Ein Teil der Doktrin<sup>1023</sup> und die Praxis<sup>1024</sup> greifen in solchen Fällen allerdings mit einer anderen Technik ein: Statt bei Vorliegen einer unechten Lücke normberichtigend einzuschreiten, wird eine Sachverhaltsfiktion angenommen, wodurch der von den Parteien gewählte Sachverhalt zu einem normpassenden Sachverhalt "umgemodelt" wird<sup>1025</sup>. Nach Ansicht von LOCHER und der übrigen schweizerischen Lehre sei aber richtigerweise von Lückenfüllung auszugehen, weil die Sachverhaltsfiktion die verfassungsrechtliche Problematik verdunkle<sup>1026</sup>. Die herkömmlichen Steuerumgehungskriterien geben nämlich für die Frage, ob der normberichtigende Eingriff zulässig sei oder nicht, trotz ihrer "recht bestimmten Konturen" wenig her<sup>1027</sup>. Dem Gesagten zufolge sind vielmehr die strengen Voraussetzungen eines offenbaren Missbrauchs zivilrechtlicher Institute nachzuweisen<sup>1028</sup>. "Nur extrem krasse Fälle, wo sonst das Vertrauen in die Rechtsordnung in hohem Masse gestört wäre, rechtfertigen unter verfassungsrechtlichem Aspekt die Gesetzeskorrektur"<sup>1029</sup>. Da der Rechtsmissbrauch *objektiviert* wird, sind die

---

<sup>1019</sup> LOCHER, Grenzen, 186 f.

<sup>1020</sup> LOCHER, Grenzen, 197–198.

<sup>1021</sup> LOCHER, ASA 75, 694; DERS., Grenzen, 196–197; REICH, Steuerrecht, § 6, N 33 ff.

<sup>1022</sup> LOCHER, Grenzen, 199.

<sup>1023</sup> BLUMENSTEIN, ASA 8, 186 f.; DUBS, 576; STORCK, 51; WACKERNAGEL, Steuerumgehung, 99.

<sup>1024</sup> Vgl. dazu vorne, 9. Kap., II., 167 ff.

<sup>1025</sup> LOCHER, Grenzen, 197.

<sup>1026</sup> LOCHER, Grenzen, 198 mit Verweisen.

<sup>1027</sup> LOCHER, Grenzen, 198; DERS., ASA 75, 693.

<sup>1028</sup> LOCHER, Grenzen, 198.

<sup>1029</sup> LOCHER, Grenzen, 198.

subjektiven Absichten und Gründe<sup>1030</sup> für die Wahl der rechtlichen Konstruktion unerheblich<sup>1031</sup>. Weil eine unechte Lücke fiskalisch neutral ist, spielt es keine Rolle, ob aufgrund der Normberichtigung mehr oder weniger Steuern zu entrichten sind<sup>1032</sup>. Als Pendant zur echten Steuerumgehung muss somit die "Steuerübertreibung mit umgekehrten Vorzeichen anerkannt werden"<sup>1033</sup>. Zusammenfassend stellt LOCHER fest, dass es sich dort, wo aus der ratio legis eine Anknüpfung an das Zivilrecht folgt, um einen Fall von *echter Steuerumgehung* und somit von steuerrechtlichem Rechtsmissbrauch handelt<sup>1034</sup>. Die Steuerumgehungssproblematik kann demnach nicht im Sinn der Gesetzesumgehung verstanden werden.

Nach LOCHER entstehen dann keine Divergenzen, wenn die Steuernorm an wirtschaftliche Gegebenheiten anknüpft oder spezifische steuerrechtliche Begriffe verwendet. Bei der Auslotung dieses Anwendungsbereichs sind die wirtschaftlichen Gegebenheiten, d.h. die Natur der Sache als "objektiv-teleologische Auslegungskriterien", heranzuziehen<sup>1035</sup>. Wenn die Besteuerung nicht an die zivilrechtliche Gestaltungsform anknüpft, entfällt die Frage, ob eine äussere Form zum Zweck der Steuerumgehung gewählt wurde<sup>1036</sup>. Hier kann sich das Problem der echten Steuerumgehung nicht stellen. Diese Auffassung steht jedoch der dazumal herrschenden schweizerischen Doktrin und Praxis entgegen, die auch dann an dem "zivilrechtlich konzipierten Wortlaut" festhalten möchte, wenn man weiss oder vermutet, dass ein Steuerrechtssatz an wirtschaftliche Merkmale anknüpft<sup>1037</sup>. Einzig bei Vorliegen einer Steuerumgehung soll auf die effektive ratio legis abgestellt werden. Die Steuerumgehungskonzeption dient dazu, den allzu engen Wortlaut punktuell zu sprengen, um eine der

---

<sup>1030</sup> Beim Rechtsmissbrauch fehlt es am subjektiven Kriterium der Umgehungsabsicht.

<sup>1031</sup> LOCHER, ASA 75, 681; DERS., Grenzen, 198 mit Verweisen.

<sup>1032</sup> LOCHER, Grenzen, 198.

<sup>1033</sup> LOCHER, Grenzen, 198 mit Verweisen.

<sup>1034</sup> LOCHER, ASA 75, 688 f.; LOCHER, Grenzen, 199.

<sup>1035</sup> LOCHER, Grenzen, 199.

<sup>1036</sup> LOCHER, Grenzen, 201.

<sup>1037</sup> LOCHER, Grenzen, 201.

ratio legis entsprechende Besteuerung herbeizuführen<sup>1038</sup>. Die so verstandene Steuerumgehung stellt nach jener Auffassung einen Unterfall der Gesetzesumgehung dar<sup>1039</sup>.

Die von BÖCKLI entwickelte Denkfigur der Steuerumgehung distanziert sich von der klassischen Lehre BLUMENSTEINS und der ihr folgenden Lehre. Er steht den Kriterien der "Ungewöhnlichkeit der Rechtsgestaltung" und der "subjektiven Umgehungsabsicht" ablehnend gegenüber. Ebenso lehnt er die Rechtsfigur der unechten Steuerumgehung im Sinn der alten Doktrin von 1919<sup>1040</sup> ab, da es eine solche in einer "Welt teleologischer Auslegung nicht geben könne"<sup>1041</sup>. Nach BÖCKLI existiert lediglich die Denkfigur der *echten* Steuerumgehung, welche sich vor allem bei komplexen Sachverhalten manifestiert. Seiner Auffassung nach unterscheiden sich die komplexen Sachverhalte, denen Steuerumgehung vorgeworfen werden könnte, dadurch, dass zwei oder mehrere Rechtsgeschäfte vorliegen: Einerseits bestehen ein oder mehrere "Ausweichgeschäfte", die sich von dem im wirtschaftlichen Grundentschluss festgelegten Ziel entfernen, und andererseits existiert ein "Korrekturgeschäft" (oder eine ergänzende Gestaltung des Gesamtvorganges), das dazu dient, die in einer offensichtlichen Inkongruenz zum Grundentschluss liegenden Wirkungen teilweise rückgängig zu machen<sup>1042</sup>. Der Unterschied zur Simulation besteht somit darin, dass sowohl das Ausweich- als auch das Korrekturgeschäft ernstlich gewollt sind<sup>1043</sup>. In der Gegenläufigkeit des Geschäftes tarnt sich der sog. Missbrauch<sup>1044</sup>.

---

<sup>1038</sup> LOCHER, Grenzen, 201–202.

<sup>1039</sup> Vgl. WACKERNAGEL, ZSR 71/I, 419 ff.

<sup>1040</sup> Dazu in KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 294 mit Verweis auf BÖCKLI; LOCHER, ASA 75, 682; REICH, Steuerrecht, § 6, N 35: Die unechte Steuerumgehung stellt eine vermeintliche Steuerumgehung dar, welche sich als Gesetzesumgehung präsentiert. Gesetzesumgehungen sind Sachverhaltsgestaltungen, die den Wortlaut der Gesetzesvorschrift beachten, aber gegen deren Sinn und Zweck verstossen. Ihnen kann nach einhelliger Praxis und Doktrin durch teleologische Auslegung begegnet werden. Der Normgehalt wird derart ausgedehnt, dass die Sachverhaltsgestaltungen unter die entsprechende Norm subsumiert werden können. Steuerumgehungen können hingegen nicht durch Auslegung behoben werden.

<sup>1041</sup> Eingehend in KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 294 mit Verweis auf BÖCKLI.

<sup>1042</sup> Eingehend in KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 294 mit Verweis auf BÖCKLI.

<sup>1043</sup> Vgl. auch REICH, Steuerrecht, § 6, N 29 ff.

<sup>1044</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 295 mit Verweis auf BÖCKLI; vgl. auch LOCHER, Grenzen, 196; MARANTELLI, 108.

Enthüllt man den wahren wirtschaftlichen Grundentschluss und die von den Parteien beabsichtigten Rechtswirkungen und zerlegt man den Sachverhalt in die zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte, kann dieser neu qualifiziert werden. "Der äussere Sachverhalt sei unter den erläuterten steuerlichen Kriterien so zu qualifizieren, wie die Parteien ihre wirtschaftlich festgestellte Grundabsicht, kombiniert in Ausweich- und Korrekturgeschäft, tatsächlich vollzogen hätten"<sup>1045</sup>. BÖCKLI geht aber davon aus, dass die Annahme einer echten Steuerumgehung nur dann gerechtfertigt sei, wenn die Betroffenen die Inkongruenz des Sachverhaltes mit dem Grundentschluss nicht durch ernsthafte Gründe glaubhaft substantiieren könnten<sup>1046</sup>. Hatten sie gute Gründe, um die von ihnen gewählte Gestaltungsform zu wählen, kann nicht von Steuerumgehung gesprochen werden.

Da er die Denkfigur der Steuerumgehung im Sachverhaltsbereich und nicht im Normenbereich ansiedelt, sieht BÖCKLI, entgegen der Auffassung der neueren Lehre, die Sachverhaltsanalyse in keinem Zusammenhang zur Auslegungsmethodik<sup>1047</sup>. "Der Vorgang der Auslegung zu diesem Zweck habe mit einer Lehre oder gar mit einem Normtatbestand Steuerumgehung nichts zu tun. Hier, und nur hier, sei – wie Höhn und Dubs aufgezeigt hätten – die wirtschaftliche Betrachtungsweise einzuordnen"<sup>1048</sup>.

Dank der extensiven Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Aufgabe des Wortlautes als Sinnschranke, werden heute vermeintliche Steuerumgehungen plausibel unter die Steuernorm subsumiert, ohne den Anwendungsbereich des Gesetzes zu überdehnen<sup>1049</sup>. Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise müssen aber formale Sinnschranken gesetzt werden, denn sie kann nicht beliebig ausgedehnt werden<sup>1050</sup>. So geht REICH davon aus, dass unabhängig seiner dogmatischen

---

<sup>1045</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 295–296 mit Verweis auf BÖCKLI.

<sup>1046</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 295 mit Verweis auf BÖCKLI.

<sup>1047</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 294 und 296 mit Verweis auf BÖCKLI; vgl. auch die in Österreich praktizierte Differenzierung der Anwendungsbereiche der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Auslegungs- und Wertungsprinzip in LOCHER, Grenzen, 182 ff.

<sup>1048</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 296 mit Verweis auf BÖCKLI.

<sup>1049</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 47.

<sup>1050</sup> LOCHER, ASA 75, 693.



Einordnung, das Steuerumgehungskorrektiv nur mit äusserster Zurückhaltung angewendet werden darf<sup>1051</sup>. Es stellt eine Notbremse dar, wenn ein qualifiziertes ungerechtes Auslegungsergebnis vorliegt, welches der Gesetzgeber unmöglich gewollt haben kann<sup>1052</sup>. So darf deshalb über die Existenz einer gewählten Rechtsgestaltung nur dann hinweggesehen werden, wenn die Voraussetzungen eines Rechtsmissbrauchs bzw. eines willkürlichen Vorgehens tatsächlich gegeben sind<sup>1053</sup>.

MATTEOTTI verwirft die traditionelle Steuerumgehungsdoktrin und stützt die Normkorrektur auf das Willkür- und Rechtsmissbrauchsverbot<sup>1054</sup>. Das Rechtsmissbrauchsverbot erscheint als Ausprägung des allgemeinen Willkürverbotes<sup>1055</sup>. Das Legalitätsprinzip hat zur Wahrung der Gerechtigkeit dem Willkür- und Rechtsmissbrauchsverbot zu weichen. Wenn tatsächlich ein Rechtsmissbrauch vorliegt, muss eine Normkorrektur im Sinn einer Ersatzregelung vorgenommen werden, wobei im Ergebnis Sachverhaltsfiktion oder Statuierung einer Ersatzregelung auf dasselbe hinauslaufen<sup>1056</sup>. Neuerdings begreift er die richterliche Rechtsfortbildung nicht mehr als Normkorrektur, sondern als Auslegungsvorgang im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise<sup>1057</sup>.

Wurde die *Rechtsfigur der Steuerumgehung* durch einen Teil der Lehre mehrheitlich in Frage gestellt oder ihr jede Bedeutung abgesprochen<sup>1058</sup>, besteht heute die allgemeine Tendenz, diese generell nicht zu verwenden, sie aber auch nicht zu verkennen. Sie soll *nur* im Fall des *offenbaren Rechtsmissbrauchs* Anwendung finden<sup>1059</sup>.

---

<sup>1051</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 47.

<sup>1052</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 47.

<sup>1053</sup> LOCHER, ASA 75, 693; so auch REICH, Steuerrecht, § 6, N 46.

<sup>1054</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 46.

<sup>1055</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 40 und 45.

<sup>1056</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 46 mit Verweis auf MATTEOTTI.

<sup>1057</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 46 mit Verweis auf MATTEOTTI.

<sup>1058</sup> Wie MATTEOTTI in: REICH, Steuerrecht, § 6, N 46; bereits ansatzweise bei HÖHN, StR 29, 164.

<sup>1059</sup> LOCHER, ASA 75, 686; REICH, Steuerrecht, § 6, N 47; BLUMENSTEIN/LOCHER, 33 f. Bundesgericht und grossmehrheitlich die Doktrin berufen sich heute zur Bekämpfung echter Steuerumgehungen auf das Rechtsmissbrauchsverbot in Art. 2 Abs. 2 ZGB als gesetzliche Grundlage.

## IV. Kritische Gesamtwürdigung

### 1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Interpretationshilfe und Reflex der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Entwicklung und Verlauf der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zeigen, dass das Bundesgericht sowohl im Auslegungsprozess von Steuernormen, die wirtschaftliche und/oder zivilrechtliche Anknüpfungspunkte enthielten, als auch bei Würdigung von Sachverhalten die Denkfigur der wirtschaftlichen Betrachtungsweise grundsätzlich und fast voraussetzungslos einsetzte. In der Praxis des Doppelbesteuerungsverbotens richtete sich die Aufteilung der Steuerhoheit auch dann nach der wirtschaftlichen Situation, wenn keine Steuerumgehung beabsichtigt war. Einziger Vorbehalt wurde bei erbrechtlichen Fällen angebracht. Das Bundesgericht lehnte dort eine vom Privatrecht abweichende Interpretation zivilrechtlicher Begriffe ab<sup>1060</sup>. Diese Fälle gelten jedoch als Ausnahmen. Eine Differenzierung der Anwendungsbereiche der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinn eines Auslegungsprinzips für Gesetzesnormen und des Wertungsprinzips für Sachverhalte wird vom Bundesgericht nicht vorgenommen.

Als Reaktion auf die eigentlich von der Lehre als exzessiv empfundene bundesgerichtliche Praxis ist eine Rückkehr zur "zivilrechtsgemässen" Auslegung von Steuernormen festzustellen<sup>1061</sup>. Der eigentlich von HÖHN gewollte und geebnete und von VALLENDER und LOCHER verfolgte Weg der "offenen Auslegungspolitik", welcher auch ohne Hilfe der Gedankenfigur der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auskommen sollte, hatte nicht zum gewünschten Durchbruch verholfen. Haben noch gewisse Autoren die Meinung vertreten, dass der Steuerrechtsdisziplin, wie jeder anderen Disziplin des Rechts, ihre Teleologie innewohnt und die wirtschaftliche

---

<sup>1060</sup> In einem Glarner Erbschaftssteuerfall im Jahr 1914 setzte sich das Bundesgericht mit der Frage der Interpretation zivilrechtlicher Begriffe im Kontext steuerrechtlicher Normen auseinander und stellte fest, dass sich der Glarner Steuergesetzgeber an die vom Privatrecht aufgestellte Erbschaftsordnung halten wolle. Es hielt damit eine vom Zivilrecht abweichende Auslegung nicht für angebracht, vgl. dazu BGE 40 I 337; auch BGE 105 Ia 54 ff.; 123 I 264, E. 2b.

<sup>1061</sup> DESAX, ASA 60, 38; LOCHER, ASA 75, 675 ff.

Betrachtungsweise als spezifischer steuerrechtlicher Auslegungsbehelf verstanden werden soll<sup>1062</sup>, ist heute anerkannt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise in das allgemeine Auslegungsinstrumentarium eingeordnet werden kann und eine rechtliche Beurteilung darstellt<sup>1063</sup>.

Zivilrecht und Steuerrecht sind zwei wesensverschiedene Rechtsgebiete und verfolgen entgegengesetzte Interessen. Dies darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass das Steuerrecht typische zivilrechtliche Gestaltungen erfasst, die ein gerechtes Mittel für den beabsichtigten wirtschaftlichen Effekt darstellen. Vorherrschender Grundsatz ist, dass das Steuerrecht wirtschaftliche Vorgänge und Zustände erfasst. Die eigentliche Problematik von zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Betrachtungsweise besteht in der korrekten Abwägung dieser beiden Elemente im Gefüge des vorherrschenden Zieles des Steuerrechts, d.h. die wirtschaftliche Grösse zu besteuern. Dies kommt hauptsächlich bei den Erbschaftssteuern zum Ausdruck, wenn beispielsweise zur Tatbestandsumschreibung des Steuersubjektes und -objektes unmittelbar auf zivilrechtliche Begriffe und Institute, auf rechtliche Tatbestandselemente, zurückgegriffen wird. Steuerrechtlich erfasst wird aber die wirtschaftliche Grösse, der Zufluss aus Erbschaft, das aus Erbrecht fliessende wirtschaftliche "Ist"<sup>1064</sup>. Die Erfassung ist aber nur dann möglich, wenn die rechtlichen Tatbestandselemente auch erfüllt sind. Gleichermassen dürfen zwingende Vorschriften des Zivilrechts und zivilrechtliche Statusbegriffe (wie Ehe, Kindesverhältnis etc.) keine andere Bedeutung erhalten<sup>1065</sup>. Wird der Begriff Ehe verwendet, muss eine zivilrechtlich gültige Ehe vorliegen, er darf im Steuerrecht keine andere Qualifikation erfahren. Je fundamentaler eine zivilrechtliche Rechtsfigur in der Privatrechtsordnung ist, desto weniger darf das Steuerrecht davon abweichen.

Solange sich das Steuerrecht zivilrechtlicher Begriffe und Institute bedient und dies bei der subjektiven bzw. historischen Auslegung auch klar

---

<sup>1062</sup> DUBS, 577; GRÜNINGER/STUDER, XXIII und XXVI; GYGI, 347; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. III, N 24 zu § 71 ZH StG; STORCK, 9 f.; STUDER, ASA 29, 52; WACKERNAGEL, Steuerumgehung, 78, N 10, und 79.

<sup>1063</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 16.

<sup>1064</sup> StE 2008 A 24.1 Nr. 6, E. 4.1 : "[...] dass die Vermögensübertragung tatsächlich auch dem Vertrag entsprechend vollzogen wurde [...]".

<sup>1065</sup> Vgl. BGE 136 II 525; LOCHER, Grenzen, 160; BEISSE, 16.

erkennen lässt, drängt sich, auch im Hinblick auf das im Steuerrecht streng geltende Legalitätsprinzip, eine zivilrechtskonforme Auslegung im Gefüge des objektiv-rechtlichen Sinns der Steuernorm auf. So dürfen privatrechtliche Institute im relevanten Kontext der Steuernorm daher nur privatrechtlich, d.h. nach reiner zivilrechtlicher Betrachtungsweise, qualifiziert werden<sup>1066</sup>. Ein Abweichen von der zivilrechtskonformen Auslegung würde in solchen Fällen das Zivilrecht in Frage stellen, da die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur den materiellen Gehalt eines Tatbestandes berücksichtigt. Es darf deshalb der Steuernorm keine andere Deutung zugeschrieben werden als jene, welche aus dem Normsinn hervorgeht, es darf also keine Ausweitung der ratio legis durch die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgen. Zivilrechtliche Gestaltungsformen und Konstruktionen, welche der Besteuerung zugrunde liegen, müssen bei der Auslegung jene Bedeutung zugeschrieben werden, die sich aus dem Sinn der Norm ergibt. Zivilrechtliche Begriffe sollen aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus verstanden werden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise erfährt dadurch eine Einschränkung, weil die teleologische Auslegung der Gesetzesnorm bzw. der Normsinn eine solche erfordert. Die beiden Betrachtungsweisen verfolgen aber keine entgegengesetzten Ziele, sie schliessen sich nicht gegenseitig aus. Eine zivilrechtskonforme Deutung steht nicht der wirtschaftlichen Sicht der Dinge entgegen, sie *bestimmt* sogar das steuerrechtlich relevante "Ist" *mit*. Soweit die Steuernorm nur wirtschaftliche Tatbestandselemente enthält, läuft es auf dasselbe hinaus. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist unterstützend zur Eruierung des materiell-wirtschaftlichen Sinns einer Steuerrechtsnorm beizuziehen. Sie wird in diesem Fall nicht durch eine formell-rechtliche Betrachtungsweise eingeschränkt, sie darf aber auch nicht beliebig ausgedehnt werden<sup>1067</sup>, wenn die Sinnschranke der Norm bei der Auslegung der wirtschaftlichen Tatbestandselemente keine weitere Bedeutung zulässt.

---

<sup>1066</sup> LOCHER, Grenzen, 159 f.

<sup>1067</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 48: Wie dies im Fall bei der indirekten Teilliquidation oder bei Auslegung des Schuldzinsbegriffs geschehen ist; vgl. auch LOCHER, ASA 75, 692 f., und StE 2009 A 11 Nr. 5.

Zu keinem anderen Resultat kommt man, wenn eine Divergenz zwischen wirtschaftlichem Verhalten und rechtlichem Zustand besteht und mit Hilfe einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise das wirtschaftlich Durchgeführte steuerrechtlich für massgebend erklärt wird. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat gezeigt, dass sie die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Beurteilungskriterium zuzog, um das wirtschaftliche Ergebnis eines unwirksamen zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen zu lassen. Es subsumierte auf diese Weise das wirtschaftliche Ergebnis unter die Steuernorm. Allein die Nichtbeachtung zivilrechtlicher Formvorschriften dürfe die steuerliche Nichtanerkennung des Vertragsverhältnisses nicht zur Folge haben. Dort, wo der Gestaltungspielraum der Privatpersonen umfassender ist, darf das Steuerrecht wohl eher kritischer darauf reagieren und extreme Ausgestaltungen in Frage stellen. So ist eine falsche juristische Klassifizierung für das Steuerrecht irrelevant, soweit aus der Gesamtwürdigung der Beweislage und aus den Beweggründen der Parteien hervorgeht, wie das Rechtsgeschäft tatsächlich gewollt war<sup>1068</sup>. Doch darf das Steuergericht auch hier die grundlegenden Wertungsprinzipien der Privatautonomie nicht in Frage stellen und das Wahlrecht Privater zwischen vergleichbaren Zivilrechtsinstituten einengen. Umgekehrt darf es ein wirksames Rechtsgeschäft steuerrechtlich nicht als relevant betrachten, wenn es tatsächlich nicht durchgeführt wird. Es kommt auf die steuerrechtlich tatsächlichen Folgen an, diese und nur diese haben eine steuerauslösende Wirkung. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise als teleologisches Interpretationsmittel führt zu keinem anderen Ergebnis. Aus demselben Grund können Scheingeschäfte, welche auf einer Simulation beruhen, steuerrechtlich keine Rechtswirksamkeit auslösen, sie sind steuerrechtlich schlicht unerheblich<sup>1069</sup>; das verdeckte Rechtsgeschäft ist für die Besteuerung massgebend. Das äusserlich vorgetäuschte "Kleid" verliert an Bedeutung, hingegen gewinnt das tatsächlich wirtschaftliche Ergebnis an steuerrechtlicher Relevanz. So erfasst die wirtschaftliche Betrachtungsweise gleichermassen auch gesetzwidriges oder sittenwidriges Verhalten. Das Steuerrecht soll prinzipiell nicht Unrecht unterstützen, es soll aber gesetzwidrig oder sittenwidrig Erworbenes besteuern können und nicht solches Verhalten noch begünstigen. Dies kann allein mit einer

---

<sup>1068</sup> TIPKE/LANG, § 5, N 88 ff.

<sup>1069</sup> Vgl. VGer BL, 18.5.1994, StPra BL XII, 82 ff.; vgl. auch LOCHER, ASA 75, 687 f.

Betrachtung der tatsächlichen "Sicht der Dinge"<sup>1070</sup> geschehen. Die Sicht der Dinge im Steuerrecht kann nur über die Erfassung des tatsächlich Durchgeführten, der wirtschaftlichen Massgrösse "Ist", eruiert werden<sup>1071</sup>. Die Gesamtwürdigung führt zum richtigen steuerrechtlichen Ergebnis. Dank der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Beurteilungsmodus kann die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit korrekt erfasst werden. Umgekehrt würde aber eine Nichtbeachtung solcher Rechtsgeschäfte durch das Steuerrecht eine Verletzung von Verfassungsprinzipien, und zwar eine Verletzung der Prinzipien der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, darstellen.

Die zur Anwendung kommende wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt somit eine im Steuerrecht immanente teleologische Interpretationshilfe dar, die *nicht* als ein spezifisches zusätzliches Instrument des Steuerrechts angesehen werden darf. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient zudem dazu, das aus der Sicht der Dinge hervorgehende wirtschaftliche "Ist" einer Gestaltung im Kontext einer Steuernorm zu eruieren und hilft zusätzlich, den Sachverhalt abzuklären; sie bildet somit kein besonderes Prinzip. Deshalb ist es nachvollziehbar, wenn ein Teil der Lehre weitgehend auf den Begriff der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verzichten und nur das teleologische Element als massgebliches Auslegungskriterium der Steuernorm für anwendbar erklären möchte. Dessen Anwendung schadet jedoch nicht, weil er nicht mehr und nicht weniger als eine rechtliche Beurteilungshilfe<sup>1072</sup> darstellt. Wenn BLUMENSTEIN die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Interpretationshilfe<sup>1073</sup> verstand, kann dieser Auffassung nur zugestimmt werden.

---

<sup>1070</sup> REICH verwendet den Ausdruck zur Beschreibung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als teleologische Sicht der Dinge (Steuerrecht, § 6, N 15 f.). Hier wird die tatsächliche Betrachtung der Dinge in einem umfassenden, wirtschaftlichen Sinn verstanden.

<sup>1071</sup> TIPKE/LANG, § 5, N 84.

<sup>1072</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 16.

<sup>1073</sup> BLUMENSTEIN, ZSR 52, 240a.

## 2. Steuerumgehung als rechtsmissbräuchliche Gestaltungsmöglichkeiten

"Le droit cesse où l'abus commence"<sup>1074</sup> widerspiegelt den Grundgedanken, dass die ganze Rechtsordnung durchdringt. Rechtsmissbrauch stellt eindeutig eine Rechtsverletzung dar. Die Grenze zwischen Recht und Rechtsmissbrauch ist fließend. Rechtsmissbrauch ist in allen Rechtsordnungen verpönt. Niemand darf ein Recht zu seinen Gunsten missbrauchen, also keine Vorteile beanspruchen, die man nicht haben kann, ungewöhnliche und absonderliche Sachverhaltsgestaltungen erfinden, um sich Pflichten zu entziehen oder andere Vorteile daraus zu erwirken. Alle sollen sich nach der Grundregel von Treu und Glauben verhalten. Diese Verhaltensregel ergibt sich aus Art. 2 Abs. 1 ZGB. "Was Art. 2 ausspricht, ist ein Grundsatz allgemeinsten Art, ein Leitstern der Gesetzesanwendung überhaupt, also eine zu den die einzelnen Rechtsverhältnisse betreffenden Normen hinzutretende, sie ergänzende und ihre Anwendung mitbestimmende, aus ethischer Betrachtung geschöpfte Grundregel" (BGE 83 II 348 f.).

Liegt treuwidriges Verhalten vor und stellt es zusätzlich ein krasser Missbrauch dar, wird dieses nach Art. 2 Abs. 2 ZGB nicht geschützt. Es braucht einen Korrekturbefehl, ein normberichtigender Eingriff: Dort, wo mit Auslegung oder Ergänzung nicht ein befriedigendes Resultat gefunden werden kann, weil eine Lücke besteht, ist eine Regelbildung, eine Gesetzeskorrektur erforderlich.

Die Prinzipien der Redlichkeit, Loyalität und Korrektheit als Grundlage von Verhaltensregeln sollen im Rechtsverkehr überall gelten<sup>1075</sup>. Ob dies im Privatrechtsverkehr oder im öffentlichen Rechtsverkehr ist, spielt an sich keine Rolle<sup>1076</sup>. Es kann überall geschehen, dass jemand missbräuchlich handelt, also auch im Steuerrecht. Ein Steuerpflichtiger, dessen

---

<sup>1074</sup> PLANIOL MARCEL, 1853–1931, war ein bekannter französischer Jurist und hat zur Revision des *droit civil français* beigetragen und das *Traité élémentaire du droit civil* herausgegeben.

<sup>1075</sup> LOCHER, ASA 75, 690, wobei er den Vorbehalt macht, dass es problematisch ist, eine Norm aus dem Privatrecht, auch in extrem krassen Fällen, auf andere Rechtsbereiche ausserhalb des Privatrechts als Korrekturbefehl hinzuzuziehen.

<sup>1076</sup> Weitverbreitet ist der Begriff der Umgehung in der Eingriffsverwaltung und Leistungsverwaltung, vgl. dazu GÄCHTER, 332 f.

ökonomische und geschäftliche Verhältnisse es ihm erlauben, von neuen Wirtschaftsformen und -situationen Gebrauch zu machen, hat unter Umständen die Möglichkeit, sich dadurch einer Steuerleistung – auf legalem Weg – zu entziehen oder diese zu vermindern, während ein anderer, dem dieser Vorteil nicht zugute kommt, mehr zu bezahlen hat, obwohl seine wirtschaftliche Lage vielleicht die Gleiche ist<sup>1077</sup>. Der Pflichtige handelt demnach unredlich und nicht loyal, wenn er mittels einer absonderlichen und abwegigen Sachverhaltsgestaltung die Steuer umgeht bzw. sich einer besonderen steuerrechtlichen Norm entzieht mit der Absicht, steuerrechtliche Vorteile zu erschleichen. Gelingt ihm diese Steuerersparnis, kann dieses Verhalten nicht geschützt werden.

Wie aus den vorn genannten Fällen<sup>1078</sup> hervorgeht, geschieht der Rechtsmissbrauch dadurch, dass die weitgehende Dispositionsfreiheit des Privatrechts es erlaubt, dass der gleiche wirtschaftliche Erfolg auch auf einem steuerrechtlich *atypischen* Weg erreicht werden kann. In diesem Sinn wird das Zivilrecht, das Autonomie und Vertragsfreiheit des Einzelnen proklamiert, im Bereich des Steuerrechts eingeschränkt, um Missbräuchen zu begegnen, welche tatsächlich zu Steuereinsparungen führen. Es werden nicht die Grundinstitute zur Diskussion gestellt, sondern deren rechtsmissbräuchliche, gegen die Prinzipien der gleichmässigen Besteuerung und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossende Anwendungen. Der Missbrauch liegt darin, dass sich der Steuerpflichtige einer rechtlichen Gestaltung bedient, auf die das Steuergesetz nicht anwendbar ist, auch wenn das Verhalten dem Gedanken der Rechtsnorm entspricht oder widerspricht<sup>1079</sup>. Die Subsumption kann nicht erfolgen, der Normsinn erfasst den Sachverhalt nicht. Zentral bei dieser Frage ist nicht die zweckwidrige Verwendung eines Rechts, sondern die umgangene steuerrechtliche Norm. Darin wird der Missbrauch gesehen. Eine steuerliche Nichtberücksichtigung in einem solchen Fall würde als stossend und ungerecht empfunden; es würden schlicht elementare Rechtsgrundsätze verletzt. Dieser besonderen Rechtslage ist durch ein

---

<sup>1077</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 270 f.

<sup>1078</sup> Vgl. die Stiftungsfälle vorne, 9. Kap., II., 22., 172 ff. und 4., 180 ff.

<sup>1079</sup> TIPKE/LANG, § 5, N 100 ff.



Korrekturmechanismus<sup>1080</sup> zu entgegnen. Damit dient die Rechtsfigur der Steuerumgehung als Eingrenzung von zivilrechtlich zulässigen, steuerrechtlich aber sachwidrig eingesetzten Vertragsfreiheiten. Die Grenze der Gestaltungsfreiheit liegt deshalb in der Steuerumgehung selbst, welche schlicht einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten darstellt<sup>1081</sup>.

Die Blumensteinsche Steuerumgehungslehre fasste den Rechtsmissbrauch als besonderes Phänomen mittels Umschreibung eines Tabustandes im Steuerrecht zusammen. Der Begriff enthält ein objektives (ungewöhnliche Rechtsgestaltung), ein zielgerichtetes (erhebliche Steuerersparnis) und ein subjektives Kriterium (Absicht der Steuerersparnis)<sup>1082</sup>. Dieser Umschreibung haftet jedoch etwas "Schwammiges" an, denn die Konturen eines solchen Phänomens sind nicht präzise vorgegeben<sup>1083</sup>. Denn nicht jeder atypische, absonderliche Weg stellt einen Rechtsmissbrauch dar. Nicht jedes treuwidrige Verhalten ist rechtsmissbräuchlich. Aus diesem Grund kann die vage Abstützung auf Treu und Glauben in einigen bundesgerichtlichen Entscheiden nicht genügen<sup>1084</sup>. Und nicht jede Steuerersparnis ist unbedingt rechtsmissbräuchlich. Die wirtschaftliche Erscheinung ist aber dann völlig abwegig und offensichtlich rechtsmissbräuchlich, wenn diese nicht mehr mit vernünftigen Gründen erklärt werden kann und keine Rechtfertigung dafür vorliegt.

Nach einhelliger Auffassung der schweizerischen Doktrin und Praxis wird aber Steuerumgehung nicht als Gesetzesumgehung verstanden. Der Gesetzesumgehung kann durch teleologische Auslegung entgegnet werden, während die Steuerumgehung auch nicht mittels einer extensiven Auslegung durch die Steuernorm erfasst werden kann<sup>1085</sup>. In einer Welt der Auslegung nach dem Normsinn können somit unechte Steuerumgehungen gar nicht existieren, weil sie mittels Auslegung behoben werden können. Wenn das Bundesgericht unechte Steuerumgehungen durch Anknüpfung

---

<sup>1080</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 40.

<sup>1081</sup> TIPKE/LANG, § 5, N 100.

<sup>1082</sup> LOCHER, ASA 75, 678.

<sup>1083</sup> LOCHER, ASA 75, 695.

<sup>1084</sup> ASA 64, 80 ff. E. 3b; ASA 35, 236.

<sup>1085</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 33.

an die klassische Steuerumgehungslehre bekämpfen möchte – auch dort wo es eigentlich nicht nötig ist, weil eine vermeintliche Umgehung bereits durch eine Auslegung nach dem Normsinn überwunden werden kann – verkennt es eigentlich die Differenz zwischen einer echten und einer unechten Steuerumgehung.

Steuerumgehung ist auch keine Simulation, denn Steuerumgehung präsentiert sich nur in einem Kleid, das die Substanz verkörpert, während bei der Simulation das Kleid und die Substanz grundlegend verschieden sind. So wird eher eine Simulation als Gesetzesumgehung qualifiziert, weil sie eine vermeintliche Steuerumgehung darstellt und durch teleologische Auslegung unter die Norm subsumiert werden kann<sup>1086</sup>. Steuerumgehung stellt auch keine Steuerhinterziehung dar, denn es werden keine relevanten Tatsachen verheimlicht oder verschleiert<sup>1087</sup>. Die Steuerumgehungsklausel deckt sich objektiv<sup>1088</sup>, vom Prinzip her, weitgehend mit dem Missbrauchsverbot von Art. 2 Abs. 2 ZGB. Die *echte* Steuerumgehung als Rechtsmissbrauch muss jedoch durch das subjektive Element angereichert werden.

Um die Hürde der Anwendung der privatrechtlichen Norm von Art. 2 Abs. 2 ZGB im Steuerrecht zu bewältigen, löst die neue Steuerrechtslehre das Spannungsverhältnis durch Koppelung des Missbrauchsverbotes mit den Kerngedanken der Gerechtigkeit und des Willkürverbotes<sup>1089</sup>. Zur Normkorrektur im Fall des offenbaren Rechtsmissbrauchs bzw. eines absolut stossenden Ergebnisses wird auf Art. 9 BV<sup>1090</sup> zurückgegriffen. Wenn das Auslegungsergebnis im konkreten Fall zu unannehmbaren Steuerfolgen führt, die in krass stossender Weise dem allgemeinen Gerechtigkeitsgedanken zuwiderlaufen, darf und muss die einschlägige

---

<sup>1086</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 29 ff.

<sup>1087</sup> REICH, Steuerrecht, § 6, N 27 ff.

<sup>1088</sup> Die Missbrauchsklausel ist objektiviert, vgl. LOCHER, ASA 75, 690; vgl. auch BGE 131 III 437 E. 2.

<sup>1089</sup> LOCHER, ASA 75, 690 mit Verweisen.

<sup>1090</sup> LOCHER, ASA 75, 690 mit Verweisen; REICH, Steuerrecht, § 6, N 44 ff. mit Verweisen.

gesetzliche Regel im Einzelfall aus Billigkeitsgründen korrigiert und eine Ersatzregelung getroffen werden<sup>1091</sup>.

Die Anerkennung eines solchen Missbrauchs durch die Steuerbehörde würde richtigerweise aus der Sicht vom loyalen Steuerpflichtigen als Willkür kritisiert werden. Aus der Sicht des unredlich handelnden Steuerpflichtigen verstösst er mit seinem verübten Missbrauch zusätzlich gegen den Gleichheitsgedanken. Die Steuerlast wird nicht mehr gleichmässig verteilt, die Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nicht richtig zugeordnet, und bei Anerkennung solcher Gestaltungen wird auch die korrekte Anwendung des Steuerrechts bzw. die Rechtssicherheit in Frage gestellt<sup>1092</sup>. Auf diese Weise kann Steuergerechtigkeit nicht verwirklicht werden. Gerechtigkeit ohne Gleichheit oder Gleichbehandlung ist nicht denkbar<sup>1093</sup>. Meines Erachtens sollte das Missbrauchverbot auch mit dem Gleichheitsgedanken von Art. 8 BV und nicht nur mit dem Willkürverbot von Art. 9 BV gekoppelt werden. Art. 8 oder Art. 9 BV enthalten aber keine Anweisungen an den Richter, eine sachgerechte Regel im Einzelfall aufzustellen. Sie dienen nicht als Grundlage zur richterlichen Rechtsfortbildung. Art. 190 BV schreibt aber vor, dass für das Bundesgericht und die rechtsanwendenden Behörden die Bundesgesetze massgebend sind.

Art. 2 Abs. 2 ZGB ist gleichzeitig Beurteilungsnorm und Sachnorm<sup>1094</sup>. Sie stellt eine Beurteilungsnorm dar, weil Rechtsmissbrauch nicht geschützt werden darf. Sie stellt auch gleichzeitig Sachnorm dar, weil sie nicht die Bestimmungen des Zivilrechts ausser Kraft setzt, sondern den Richter anweist, die einzelnen Umstände zu berücksichtigen und bei der Regelbildung im Einzelfall eine sachgerechte Lösung anzustreben<sup>1095</sup>. Liegt also offensichtlich ein Rechtsmissbrauch im Steuerrecht vor und kann die rechtsmissbräuchliche Gestaltung nicht unter die Steuernorm subsumiert

---

<sup>1091</sup> LOCHER, ASA 75, 681; REICH, Steuerrecht, § 6, N 45: Es läuft auf dasselbe hinaus, ob man das anzuwendende Gesetz so verändert, dass es auf den Sachverhalt passt, oder ob man den Sachverhalt so modifiziert, dass er unter das Steuergesetz subsumiert werden kann.

<sup>1092</sup> KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, 270.

<sup>1093</sup> MATTEOTTI, NZZ Nr. 73, 31.

<sup>1094</sup> ZK-BAUMANN, N 14 zu Art. 2 ZGB.

<sup>1095</sup> BGE 134 III 52 ff. E. 2.1.

werden, soll vom zivilrechtlichen Gesichtspunkt her der Sachverhalt nicht anerkannt werden. Der Rahmen einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise wird dadurch auf der Steuerrechtsebene gesprengt. Es soll gleich wie im Zivilrecht jene Ordnung zugrundegelegt werden, welche sachgemässer Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Zweckes gewesen wäre<sup>1096</sup>. Zur Erreichung dieses Ziels müssen vorerst eine Analyse der zweckgerichteten Handlungen zur Umgehung des Steuergesetzes und die reellen Absichten des Steuerumgebers vorgenommen werden. Allein das richtige Erkennen der wirtschaftlichen Gründe kann für die Subsumption des Sachverhaltes unter das Steuergesetz genügen<sup>1097</sup>. Steuerrechtlich wird der wirtschaftliche Vorgang zu einem angemessenen Sachverhalt umgewandelt. Entscheidend ist das *tatsächlich Wirksame*<sup>1098</sup>, das *real Zugetragene*<sup>1099</sup>. Das richtige Erkennen des wahren Sachverhaltes, der Beweggründe des Steuerpflichtigen und das Abstellen auf das sachgemässe zivilrechtliche Grundinstitut oder die sachlich entsprechende Rechtsgestaltung sind im Zusammenhang mit der Sachverhaltsbeurteilung zu betrachten. Dieser Vorgang stellt eine reine Analyse und Abklärung des konkreten Falls unter dem materiell-wirtschaftlichen Aspekt dar. Die Funktion der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erschöpft sich allein in dieser Analyse und wirkt unterstützend bei der richterlichen Rechtsfortbildung.

Irreführend war deshalb der Umstand, dass das Bundesgericht auch in Fällen, die nicht dem Vorwurf der Steuerumgehung unterlagen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise anwandte, ohne eine klare Abgrenzung zwischen Auslegungsvorgang und Sachverhaltsbeurteilung zu machen. Des Weiteren wurden durch diese Bundesgerichtspraxis den kantonalen Behörden und Gerichten keine klaren Grenzen gesetzt<sup>1100</sup>. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wurde *anfänglich* vorbehaltlos

---

<sup>1096</sup> LOCHER, Grenzen, 196.

<sup>1097</sup> HÖHN, StR 18, 397. Er spricht m.E. richtigerweise von Subsumierung *unter das Steuergesetz* und nicht unter die ausgelegte *Steuernorm* selbst, da diese im besonderen Fall keine Anwendung finden kann.

<sup>1098</sup> LOCHER, Grenzen, 196.

<sup>1099</sup> MARANTELLI, 109 mit Verweis auf REICH.

<sup>1100</sup> Das Bundesgericht liess es zu, dass die Steuerbehörden nicht auf den Standpunkt des Zivilrechts, sondern eher auf den tatsächlich von den Parteien gewollten wirtschaftlichen Erfolg abstellten. Siehe die Kritik von BLUMENSTEIN, ASA 8, 243.

zugelassen<sup>1101</sup>. Wenn auch das Bundesgericht die Auslegung derselben Steuernorm alternativ nach zivilrechtlichen oder nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten für unzulässig erklärt hat und damit den *Methodendualismus*<sup>1102</sup> verbot, wurde die wirtschaftliche Betrachtungsweise vom Bundesgericht im Doppelbesteuerungsrecht in der überwiegenden Anzahl der Fälle zugelassen und eigentlich als allgemeines Rechtsanwendungsprinzip aufgefasst. Die Tragweite des Legalitätsprinzips wurde durch eine zu weit verstandene Auslegung des Steuergesetzes abgeschwächt.

Nichts einzuwenden ist jedoch dagegen, dass bei Vorliegen von extrem krassen Fälle des Rechtsmissbrauchs das Bundesgericht dank der Befugnis der freien Rechtsfindung im Bereich von Art. 127 Abs. 3 BV den Machenschaften des Steuersünders entgegenwirken kann, indem es durch einen entsprechenden Entscheid verhindert, dass er in den Genuss der umgangenen Zuteilungsnorm zur Erzielung eines Steuervorteils kommt. Hier handelt das Bundesgericht in Analogie zum Gesetzgeber, welcher durch eine Gesetzesergänzung eine Lücke schliesst, die bislang offen stand.

---

<sup>1101</sup> Vgl. auch GYGI, 337, und STORCK, 20. Der kantonale Gesetzgeber hat mittels einer Generalklausel die Anordnung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sogar gefordert.

<sup>1102</sup> Vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 11, I A, Nr. 5: Stellt die kantonale Steuerbehörde auf die zivilrechtliche Form ab, so ist es ihr grundsätzlich verwehrt, diese Betrachtungsweise aufzugeben und den Sachverhalt, zwecks Erfassung des gleichen Tatbestandes mit einer anderen Steuer, wirtschaftlich zu betrachten (Verbot des sog. Methodendualismus).



## **2. Teil: GRUNDSÄTZLICHE ASPEKTE DER URSACHEN UND ERSCHEINUNGSFORMEN VON DOPPELBESTEUERUNGEN**

## 10. Kapitel

# Anknüpfungstatbestände im kantonalen Recht

### I. Einleitung

Die Kantone sind bei der Gestaltung ihrer Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze im Rahmen der verfassungs- und bundesrechtlichen Grundsätze unbeschwert von rechtlichen Schranken und können die subjektiven, sachlichen und zeitlichen Voraussetzungen frei bestimmen<sup>1103</sup>. Die Autonomie der Kantone in der Wahl und der Ausgestaltung von Steuerordnungen führt deshalb zu einer Vielfalt von Anknüpfungspunkten. Zwar bestehen Grenzen territorialer und tatsächlicher Natur, welche sich aus dem Wesen der Steuerhoheit ergeben und die Zahl der möglichen Anknüpfungspunkte einschränken, doch diese Grenzen genügen nicht, um Kollisionsfälle einzuschränken bzw. auszuschalten.

Allen Kantonen ist gemeinsam, dass die Steuerhoheit sich lediglich auf Steuersubjekte und Steuerobjekte bezieht, die in irgendeiner Weise mit dem Gebiet verbunden sind<sup>1104</sup>. Diese Verbindung zeigt sich in einem äusseren Verhältnis zwischen Gemeinwesen und Steuersubjekt oder Steuerobjekt, an welche die Steuerpflicht geknüpft wird. Befindet sich das Steuersubjekt ausserhalb des Territorialbereichs eines Kantons, entsteht die Steuerpflicht, wenn tatsächlich eine Verbindung mit dem steuerrechtlichen Hoheitsträger aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit gegeben ist<sup>1105</sup>.

Unter den kantonalrechtlichen Normen können somit gemeinsame Gesichtspunkte bei der Bestimmung der Anknüpfungspunkte herauskristallisiert werden: Primär knüpfen alle Kantone ihre Steuerhoheit an den

---

<sup>1103</sup> Die Kantone können bei der Umschreibung der Begriffe Erbschaft, Schenkung und Vermächtnis ihre eigenen Konkretisierungen entwickeln. *De facto* dürften sie aber in ihrem Auslegungsspielraum eingeschränkt sein, da sie einerseits an das Zivilrecht und andererseits an ihre im internen Recht entwickelten Begriffe im Sinn Erbschaft (Vermächtnis) und Schenkung gebunden sind, sofern eine entsprechende kantonale Steuer erhoben würde; vgl. dazu KUHN/BRÜLISAUER, Komm. StHG, N 177 zu Art. 24.

<sup>1104</sup> Das Gemeinwesen nimmt von sich aus eine territoriale Abgrenzung vor.

<sup>1105</sup> Der räumliche Geltungsbereich fällt daher mit dem örtlichen Zuständigkeitsbereich des Gemeinwesens zusammen; vgl. auch KNECHTLE, 46; GIACOMETTI, 194; BGE 51 I 165.



letzten Wohnort des de cujus oder an den Wohnort des Schenkers im Zeitpunkt des Rechts- oder Vollzugsüberganges an. Gewisse Kantone sehen zudem den Aufenthalt als zusätzlichen Anknüpfungspunkt, um den Steuerpflichtigen möglichst vollständig zu erfassen. Indes fehlt als formaler Anknüpfungspunkt die Heimatzugehörigkeit des Erblassers oder Schenkers, als auch jene des Erben oder Beschenkten<sup>1106</sup>. Ebenso wenig üben Wohnsitz der Bedachten bzw. der Begünstigten einen Einfluss auf die Steuerhoheit aus.

Die kantonrechtlichen Steuernormen können zusätzlich vorsehen, dass eine Steuerpflicht entstehen kann, wenn der Erblasser oder der Schenker mit einem Kanton derart wirtschaftlich verbunden sind, dass der Kanton auf eine Besteuerung nicht verzichten will. Diese Steuerpflicht entsteht unabhängig davon, ob Erblasser oder Schenker im betreffenden Kanton ansässig sind.

## II. Steuerhoheit

Die Steuerhoheit eines Gemeinwesens ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit eines Gemeinwesens, Steuern zu erheben<sup>1107</sup>. Sie ist Ausfluss der Gebietshoheit, d.h. der Herrschaftsgewalt über die im Gebiet befindlichen Personen und Sachen<sup>1108</sup>. Nach schweizerischem Steuerrecht steht sie sowohl dem Bund als auch den Kantonen zu. Die Kantone können ihre Steuerhoheit an die von ihnen begründeten untergeordneten Gemeinwesen (Selbstverwaltungskörper) abtreten (sog. abgeleitete Steuerhoheit)<sup>1109</sup>.

Steuerhoheit hat der Kanton erst dann, wenn die in den steuerrechtlichen Normen enthaltenen massgebenden Anknüpfungskriterien und Voraussetzungen erfüllt sind<sup>1110</sup>; mit anderen Worten muss der kantonale

---

<sup>1106</sup> Eine Anknüpfung an den Wohnort des Erben oder Beschenkten (wie dies zum Beispiel im deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht vorgesehen ist) vermehrt die Fälle der Steuerkollisionen.

<sup>1107</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 43; KNECHTLE, 37.

<sup>1108</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 43.

<sup>1109</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 43; BEUSCH/MAYHALL, § 40, N 1.

<sup>1110</sup> BEUSCH/MAYHALL, § 40, N 2.

Steuergesetzgeber positiv umschreiben, welche rechtlichen Beziehungen zwischen der Steuerhoheit und dem Pflichtigen Veranlassung zur Steuerpflicht geben sollen<sup>1111</sup>.

Die Anknüpfungskriterien können verschiedener Art sein. Sie können entweder direkt an die Person des Steuerpflichtigen anknüpfen oder sich auf bestimmte wirtschaftliche Verkehrs- und Rechtsvorgänge beziehen.

Die kantonalen Steuerrechtsordnungen gehen im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer davon aus, dass zur Begründung des steuerrechtlichen Tatbestandes der unentgeltliche Vermögensübergang von Todes wegen oder unter Lebenden vorliegen muss. Es ergibt sich zwangsläufig, dass *der erbrechtliche oder der auf Schenkung beruhende Vorgang* eine steuerrechtlich relevante Beziehung mit dem betreffenden Steuerhoheitsträger entstehen lässt, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige schon eine Beziehung mit dem betreffenden Gemeinwesen hatte. Die kantonalen Steuerrechtsordnungen knüpfen an den Vollzug des Rechtsvorganges an und unterwerfen damit den Steuerpflichtigen ihrer Steuerhoheit. Handelt es sich beim Vermögensübergang um Grundstücke oder Rechte an solchen, hat das betreffende Gemeinwesen Steuerhoheit, wenn die Liegenschaft in seinem Gebiet liegt.

Die Beziehung des Steuerhoheitsträgers zum Steuerpflichtigen, der zu diesem in einem Steuerrechtsverhältnis steht, wird aus der Sicht des Steuerhoheitsträgers als "relative Steuerhoheit" bezeichnet. Diese Beziehung ist beschränkter Natur, da nur von einem ganz bestimmten Personenkreis Steuern erhoben werden können<sup>1112</sup>.

### III. Steuerrechtliche Zugehörigkeit

Die steuerrechtliche Zugehörigkeit kann als Bindung besonderer Art des Einzelnen zum Steuerhoheitsträger definiert werden. Die Bindung kann eng oder locker sein. Sie wird dann als eng gewertet, wenn der Abgabepflichtige Beziehungen, wie beispielsweise einen Wohnsitz, zum

---

<sup>1111</sup> Vgl. für internationales Recht RICHNER, ASA 69, 136 f.

<sup>1112</sup> Vgl. MÄUSLI, Ansässigkeit, 18.

Steuerhoheitsträger hat. Als locker wird eine Verbindung eingestuft, wenn eine Person überhaupt keine "persönliche Verbindung" <sup>1113</sup> mit dem betreffenden Steuerhoheitsträger hat und mit diesem beispielsweise nur dadurch verbunden ist, dass er im Kanton ein Grundstück besitzt.

Je nach Intensität der Beziehungen wird zwischen zwei verschiedenen Anknüpfungskriterien unterschieden <sup>1114</sup> : der persönlichen und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Massgebend hierfür sind u.a. Beschaffenheit und rechtliche Natur des übergehenden Vermögenswertes<sup>1115</sup>.

## **1. Die persönliche und die wirtschaftliche Zugehörigkeit**

Die *persönliche* Zugehörigkeit knüpft an individuelle Verhältnisse des Abgabepflichtigen, wie Wohnsitz oder Aufenthalt an<sup>1116</sup>. Neben diesen persönlichen Faktoren können auch rechtliche Beziehungen, wie zum Beispiel der zivilrechtliche Wohnsitz, bestimmend sein. Aufgrund dieser faktischen und/oder rechtlichen Beziehungen *unterwirft* das Gemeinwesen den Betroffenen seiner Steuerhoheit<sup>1117</sup>. Wird der Einzelne aufgrund seiner persönlichen Eigenschaften als *unbeschränkt* steuerpflichtig erklärt, wird nicht nur über die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses Aufschluss gegeben, sondern auch über den *Umfang* der Steuerpflicht<sup>1118</sup>. Anhand der persönlichen Zugehörigkeit kann das Gemeinwesen die gesamten wirtschaftlichen Interessen des Pflichtigen in die Besteuerung einbeziehen <sup>1119</sup>. Die territoriale Begrenzung einer Gebietshoheit wird dadurch gesprengt und die Besteuerung erstreckt sich somit auch auf Objekte, welche ausserhalb dieses Hoheitsgebiets liegen. Die Legitimation

---

<sup>1113</sup> Das gilt vor allem für Ausländer, aber auch für ausserkantonale Bürger.

<sup>1114</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 92 ff.; MÄUSLI, Ansässigkeit, 18.

<sup>1115</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 92 ff.

<sup>1116</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 57.

<sup>1117</sup> ZUPPINGER, ASA 42, 139.

<sup>1118</sup> ZUPPINGER, ASA 42, 139.

<sup>1119</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 57.

zu einer umfassenden Unterstellung des Vermögens wird durch die Steuerhoheitsträger darin gesehen, dass der Pflichtige in ihrem Hoheitsgebiet ansässig ist.

In gewissen Kantonen führt die persönliche Zugehörigkeit nicht zu einer unbeschränkten Steuerpflicht im eigentlichen Sinn, wenn das Steuergesetz nicht die gesamten wirtschaftlichen Interessen des Pflichtigen der Besteuerung unterzieht<sup>1120</sup>.

Die *wirtschaftliche* Zugehörigkeit knüpft hingegen nicht an persönliche, sondern an *objektive* Merkmale an. Massgebend ist die wirtschaftliche Verbundenheit einer Person zum Gemeinwesen durch Sachen oder Rechte<sup>1121</sup>. Begriffsnotwendig leitet sich daraus ab, dass durch Teilnahme an Verkehrsvorgängen an die wirtschaftliche Zugehörigkeit angeknüpft wird. Ist der Einzelne einem Kanton wirtschaftlich zugehörig, wird er *beschränkt* steuerpflichtig, d.h., er ist für jene Objekte oder Rechte steuerpflichtig, die im betreffenden Kanton liegen<sup>1122</sup>. Der Kanton darf daher *nicht* Objekte besteuern, die ausserhalb seines territorialen Bereichs liegen. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit bewirkt dadurch lediglich eine beschränkte Steuerpflicht<sup>1123</sup>.

Die beiden Begriffe *persönliche* und *wirtschaftliche* Zugehörigkeit scheinen sich auf den ersten Blick auszuschliessen. Bei näherer Betrachtung hingegen haben diese Begriffe komplementären Charakter: Die persönliche Zugehörigkeit umfasst ebenso die wirtschaftliche Zugehörigkeit. Es wird immer an die persönliche Zugehörigkeit angeknüpft, wenn der Abgabepflichtige innerhalb desselben Hoheitsgebiets neben Wohnsitz auch unbewegliches Vermögen besitzt, Rechte daran hat oder an einem Rechtsvorgang teilnimmt.

Wird an einem *persönlichen* Merkmal angeknüpft, kann von einer unbeschränkten Steuerpflicht gesprochen werden. Die persönliche Zugehörigkeit deckt das ganze Spektrum wirtschaftlicher Verbundenheit mit einem Hoheitsgebiet ab und schliesst daher auch die Merkmale

---

<sup>1120</sup> Dies kann zu Besteuerungslücken führen.

<sup>1121</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 63 f; vgl. auch BGE 117 Ib 251 = ASA 60, 614.

<sup>1122</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 8.

<sup>1123</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 64.

wirtschaftlicher Zugehörigkeit mit ein<sup>1124</sup>. Wird aber ausschliesslich an die *wirtschaftliche* Zugehörigkeit angeknüpft, weil der Abgabepflichtige mit dem Hoheitsgebiet nur wirtschaftlich verbunden ist, beschränkt sich der Umfang der Besteuerung<sup>1125</sup>.

Die beiden Begriffe *unbeschränkte* und *beschränkte* Steuerpflicht sind Ausfluss des zwischen den Kantonen herrschenden Wohnsitz- und Territorialitätsprinzips<sup>1126</sup>.

## **2. Die persönliche und die wirtschaftliche Zugehörigkeit bei Erbschafts- und Schenkungssteuern**

Bei der Begründung der Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht werden sinngemäss die oben erwähnten Anknüpfungsmerkmale angewendet. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass hier nicht die persönlichen oder wirtschaftlichen Eigenschaften des Abgabepflichtigen massgebend sind, sondern jene des Erblassers bzw. Schenkers. Angeknüpft wird an die tatsächlichen und/oder rechtlichen Beziehungen des Erblassers bzw. Schenkers<sup>1127</sup>. Die persönlichen und wirtschaftlichen Merkmale eines Erblassers sind auch dann massgebend, wenn beispielsweise durch Verfügung des Erblassers die Erbschaft von einem Vorerben zu einem späteren Zeitpunkt einem Nacherben auszuliefern ist<sup>1128</sup>.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht des Steuersubjektes ist also nur dann gegeben, wenn die persönliche Zugehörigkeit des Erblassers oder Schenkers bejaht werden kann. Besitzt der Erblasser bzw. Schenker am Wohnsitzort auch unbewegliches Vermögen, umfasst die persönliche Zugehörigkeit auch die wirtschaftliche, d.h., es wird lediglich an die

---

<sup>1124</sup> MÄUSLI, Ansässigkeit, 22; ZUPPINGER, ASA 42, 138.

<sup>1125</sup> Vgl. MÄUSLI, Ansässigkeit, 21 f.

<sup>1126</sup> Im internationalen Steuerrecht gilt das sog. völkerrechtliche Territorialitätsprinzip als Rechtsprinzip. Es besteht neben dem Universalitätsprinzip, das im kontinental-europäischen Steuersystem keine Geltung hat. Vgl. eingehend dazu WASSERMEYER, 52.

<sup>1127</sup> ZUPPINGER, ASA 42, 140.

<sup>1128</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 16.

persönliche Zugehörigkeit angeknüpft. Fallen bewegliches und unbewegliches Nachlass- bzw. Schenkungsvermögen hingegen auseinander, befinden sich Vermögensteile in verschiedenen Kantonen, darf der Wohnsitzkanton die im Belegenheitskanton liegenden unbeweglichen Objekte nicht der Besteuerung unterwerfen<sup>1129</sup>. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit schränkt die Besteuerung kraft persönlicher Zugehörigkeit ein und schützt diese Objekte im Wohnsitzkanton vor einer Doppelbesteuerung.

Keinen Einfluss auf die subjektive Steuerpflicht üben dagegen Wohnsitz oder Heimatberechtigung des Erben bzw. Beschenkten aus. Unbedeutend ist auch das rechtliche Merkmal des Heimatrechts des Erblassers oder Schenkers<sup>1130</sup>.

#### IV. Für die Begründung der Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht massgebende Anknüpfungsmerkmale der Kantone und ihre Bedeutung im interkantonalen Verhältnis

Die Gesamtheit der Verpflichtungen, die sich aus dem Steuerrechtsverhältnis des Einzelnen zum Steuerhoheitsträger ergibt, wird als Steuerpflicht bezeichnet. Diese wird dadurch begründet, dass der Einzelne durch besondere tatsächliche und rechtliche Beziehungen persönlicher und/oder wirtschaftlicher Art mit dem steuerfordernden Gemeinwesen verbunden ist<sup>1131</sup>. Die Unterstellung unter eine Gebietshoheit erfolgt immer dann, wenn gemäss kantonalem Recht Anknüpfungspunkte tatsächlicher oder rechtlicher Art gegeben sind. Die Steuerpflicht kann unbeschränkter oder beschränkter Natur sein.

---

<sup>1129</sup> ZUPPINGER, ASA 42, 140; RYSER, 324–325; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 8; BGer, 21.9.1976, i.S. Syz, E. 2.5, nicht publ.

<sup>1130</sup> ZUPPINGER, ASA 42, 140.

<sup>1131</sup> KNECHTLE, 39. Die Besteuerung wird an das Vorliegen des steuerbaren Tatbestandes angeknüpft.

# 1. Unbeschränkte Steuerpflicht

## 11. Letzter Wohnsitz und Aufenthalt

Die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze knüpfen zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht an persönliche Merkmale, wie Wohnsitz oder Aufenthalt, an. Erbschaftssteuerhoheit hat zunächst der Kanton, in welchem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte<sup>1132</sup>. Schenkungssteuerhoheit steht demjenigen Kanton zu, in welchem der Schenker im *Zeitpunkt (des Vollzugs)* der Schenkung seinen Wohnsitz hatte<sup>1133</sup>.

Für das Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts und als eigenständiges Rechtsgebiet besteht gemäss Art. 6 ZGB keine zwingende Bindung an das Zivilrecht. Der steuerliche Wohnsitzbegriff muss deshalb nicht auf den zivilrechtlichen abstellen, kann eigenständig definiert werden. Trotzdem greifen einige Steuergesetze zur Definition des steuerrechtlichen Wohnsitzes auf die zivilrechtlichen Kriterien gemäss Art. 23 Abs. 1 und Art. 25 ZGB zurück<sup>1134</sup>. Wenn Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze hingegen keine Definition des Wohnsitzes beinhalten, werden für dessen Bestimmung die Begriffsmerkmale des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht herangezogen<sup>1135</sup>. Dort können sich die Normen entweder an den Wortlaut und an die Systematik des DBG oder an die entsprechenden Steuerharmonisierungsnormen anlehnen. Der steuerrechtliche Wohnsitz wird sowohl im DBG als auch im StHG als eigenständiger steuerrechtlicher Wohnsitz definiert<sup>1136</sup>. Obschon ein Verweis auf den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff fehlt, wird der steuerrechtliche Wohnsitz wortwörtlich im Sinn des ZGB definiert<sup>1137</sup>. Dies

---

<sup>1132</sup> Vgl. als Beispiele § 2 lit. a ZH ESchG; § 2 lit. a LU EStG; Art. 155 Abs. 1 lit. a UR StG; Art. 131 Abs. 1 OW StG.

<sup>1133</sup> Als Beispiel Art. 155 Abs. 1 lit. b UR StG.

<sup>1134</sup> Vgl. RICHNER/FREY, N 6 ff., insb. N 8 zu § 2; HINDERSMANN/MYSEN, N 183.

<sup>1135</sup> Die Praxis im Bereich der Wohnsitzregelung im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht ist reichhaltiger. Es werden deshalb die dazu entwickelten Wohnsitzregelungen sinngemäss übernommen bzw. primär berücksichtigt. Im interkantonalen Verhältnis gilt jedoch die dazu entwickelte Praxis des Bundesgerichts zur Wohnsitzbestimmung; vgl. RICHNER/FREY, N 7 f. und N 57 ff. zu § 2.

<sup>1136</sup> BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Komm. StHG, N 4 zu Art. 3.

<sup>1137</sup> BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Komm. StHG, N 4 zu Art. 3.

lässt darauf schliessen, dass bei der Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes grundsätzlich auf die zivilrechtlichen Begriffsmerkmale abgestellt werden kann<sup>1138</sup>. Die Elemente des steuerrechtlichen Begriffs "Wohnen" können sich somit grundsätzlich mit jenen des allgemeinen zivilrechtlichen Wohnsitzbegriffs decken. Als Wohnsitz gilt demnach jener Ort, an dem sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens *tatsächlich* aufhält. Für das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht werden indes materiellen, wirtschaftlichen Momenten eine besondere Gewichtung zugemessen; die beiden Begriffe decken sich deshalb nicht vollständig, es bestehen Abweichungen bzw. eine Loslösung vom zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff<sup>1139</sup>.

Ebenso gilt als Wohnsitz eines Verschollenen der tatsächliche Wohnsitz, den der Verschollene im Zeitpunkt der Todesgefahr oder der letzten Nachricht hatte (Art. 35 und 38 ZGB). Einige Kantone weichen hingegen von dieser Regelung ab. Sie *fungieren* als *letzter* Wohnsitz einer verschollenen Person den *Sitz der Vormundschaftsbehörde*, welche das Vermögen des Verschollenen verwaltet<sup>1140</sup>. Im interkantonalen Verhältnis fallen jedoch diese steuerlichen Sonderregelungen weg und es wird auf den tatsächlichen Wohnsitz oder Aufenthalt abgestellt.

Vereinzelt knüpfen kantonale Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht auch an den tatsächlichen *Aufenthalt* an<sup>1141</sup>. Dieser stellt ein alternatives Anknüpfungsmerkmal der unbeschränkten Steuerpflicht dar, wenn kein Wohnsitz festgestellt werden kann<sup>1142</sup>. Wie beim steuerrechtlichen Wohnsitz wird auch hier ein tatsächliches Verweilen an einem Ort verlangt, jedoch keine Absicht dauernden Verbleibens. Dem Aufenthalt fehlt im Gegensatz zum Wohnsitz das Element der Dauerhaftigkeit. Eine kurze Anwesenheit genügt aber für das Vorliegen eines Aufenthaltes nicht: Eine jährliche

---

<sup>1138</sup> BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Komm. StHG, N 4 zu Art. 3.

<sup>1139</sup> Im interkantonalen Verhältnis kann der steuerliche Wohnsitz den zivilrechtlichen zum Teil überlagern oder verdrängen; vgl. auch RICHNER/FREY, N 8 zu § 2; BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Komm. StHG, N 4 f. zu Art. 3.

<sup>1140</sup> Vgl. Art. 131 Abs. 4 OW StG; vgl. auch HINDERSMANN/MYSEN, N 223 mit Hinweis auf RAMSEIER, 22.

<sup>1141</sup> Als Beispiele Art. 107 Abs. 1 lit. a GR StG; Art. 147 lit. a TI LT.

<sup>1142</sup> Das Mustergesetz für die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern von 1983 hat diesen Anknüpfungspunkt gestrichen.



Mindestaufenthaltsdauer im Kanton wird gefordert, und zwar bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit mindestens 30 Tage, ohne Erwerbstätigkeit mindestens 90 Tage<sup>1143</sup>.

Zusammengefasst kann gesagt werden, dass der steuerliche Wohnsitz sowohl für Einkommens- und Vermögenssteuern als auch für Erbschafts- und Schenkungssteuern grundsätzlich derselbe ist: Eine natürliche Person bzw. der Erblasser und der Schenker haben somit grundsätzlich an einem Ort ihr Hauptsteuerdomizil.

## 12. Ort der Eröffnung des Erbganges

Mehrere kantonale Erbschaftssteuergesetze knüpfen zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht auch an den Ort der Eröffnung des Erbgangs an<sup>1144</sup>. Gemäss Art. 537 Abs. 1 ZGB erfolgt die Eröffnung des Erbgangs zeitlich mit dem Tod des Erblassers und gemäss Art. 538 Abs. 1 ZGB grundsätzlich an dessen letztem Wohnsitz.

Der Ort der Eröffnung des Erbgangs und der letzte steuerliche Wohnsitz fallen aber nicht immer zusammen. Dies kann auch deshalb geschehen, weil der Steuerbehörde grundsätzlich das Recht zusteht, aufgrund eigener Erhebungen selbständig zu entscheiden, wo der Eröffnungsort liegt, und zwar auch in Abweichung eines zivilrechtlichen Entscheides<sup>1145</sup>. Im Normalfall stellt dieser keinen zusätzlichen Anknüpfungsort dar. Der Erblasser hat nicht die Möglichkeit, einen anderen Ort hierfür zu bezeichnen<sup>1146</sup>. Eine Ausnahme gilt jedoch gemäss Bundesgesetz vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht im internationalen Verhältnis: Der Ort der Eröffnung als Anknüpfungsort kann dann vom im Ausland wohnhaften schweizerischen Erblasser für sein gesamtes Vermögen oder Teil davon als zuständig bezeichnet werden, wenn sich die

---

<sup>1143</sup> Als Beispiel Art. 147 lit. ai.V.m. Art. 2 Abs. 3 TI LT.

<sup>1144</sup> Als Beispiele: Art. 107 Abs. 1 lit. b GR StG; Art. 96 Abs. 1 lit. a AI StG.

<sup>1145</sup> Anzustreben sind jedoch übereinstimmende Entscheide des Zivilrichters und der Steuerbehörde. Vgl. RICHNER/FREY, § 2, N 22.

<sup>1146</sup> Vgl. HINDERSMANN/MYSEN, N 230.

ausländische Behörde nicht mit dem Nachlass befasst (Art. 87 Abs. 1 IPRG).

Die Anknüpfung an den Eröffnungsort des Erbganges kann auch in jenen Fällen als "Notanker" wirken, wo kein letzter Wohnsitz oder qualifizierter Aufenthaltsort des Erblassers festgestellt werden kann<sup>1147</sup>. Der Kanton Tessin knüpft an den Eröffnungsort des Erbganges dann an, wenn eine natürliche Person, die während längerer Zeit in einem Tessiner Hotel verweilte, im Kanton starb und kein anderer Wohnsitz oder Aufenthalt festgestellt werden konnte<sup>1148</sup>. Der Todesort wird zum Eröffnungsort des Erbganges. Ebenso kann der Ort der Eröffnung des Erbganges als Anknüpfungsort bedeutsam sein, wenn der letzte Wohnsitz des Erblassers nicht mehr zuverlässig feststellbar ist, weil die Person verschollen ist. Wird der Erblasser für verschollen erklärt, bewirkt dies die Eröffnung des Erbganges<sup>1149</sup>. Zuständig für die Verschollenheitserklärung ist der Richter am letzten mutmasslichen Wohnsitz des Verschollenen.

## **2. Beschränkte Steuerpflicht**

### **21. Übergang von Grundstücken oder Rechten an solchen**

Die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze erheben Steueransprüche, wenn aus dem Übergang von Todes wegen oder unter Lebenden Grundstücke oder Rechte an solchen übergehen<sup>1150</sup>. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Erblasser oder Schenker zur Zeit des Übergangs des Steuerobjektes im Kanton Wohnsitz oder nur Aufenthalt hatte. Wirtschaftliche Zugehörigkeit genügt an sich zur Begründung der Steuer-

---

<sup>1147</sup> Vgl. auch Art. 147 lit. b TI LT; PRIMI, 40.

<sup>1148</sup> Gemäss Mustergesetz Art. 2 Abs. 1 lit. a wird die alternative Anknüpfung an den Ort der Eröffnung des Erbganges auch deshalb vorgeschlagen, um nicht nur die Besteuerung in jenen Fällen zu ermöglichen, bei denen der Wohnsitz des Erblassers nicht zuverlässig feststellbar ist, sondern auch dann, wenn das ausländische Recht steuererhebliche Tatbestände der Schweiz zuweist.

<sup>1149</sup> Vgl. RICHNER/FREY, N 18 zu § 2; HINDERSMANN/MYSSEN, N 232; als Beispiel Art. 144 Abs. 1 AG StG; Art. § 2 lit. c LU EStG.

<sup>1150</sup> Vgl. einige Beispiele § 144 II AG StG; Art. 2 lit. c BE ESchG; Art. 96 Abs. 1 lit. c AI StG; § 172 Abs. 1 lit. c ZG StG; § 2 lit. a und b LU EStG.

pflicht. Da lediglich eine objektbezogene beschränkte Besteuerung statuiert ist, wird am betreffenden Ort nur ein Teil des Vermögens besteuert.

Die kantonrechtlichen Normen lehnen sich grundsätzlich, was die Definition des unbeweglichen Vermögens anbelangt, an den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff von Art. 655 ff. ZGB an<sup>1151</sup>. Oft fassen aber die kantonalen Normen den Begriff des unbeweglichen Vermögens weiter und subsumieren unter diesen Begriff neben Grundstücken auch Rechte an solchen, die wirtschaftlich wie Grundstücke behandelt werden<sup>1152</sup>. Der Kanton Tessin dehnt beispielsweise seine Steuerhoheit auch auf Forderungen auf Immobilien aus, welche mittels eines Grundpfandes oder Faustpfandes gesichert sind<sup>1153</sup>. Eine Spezialregelung kennt zum Beispiel auch der Kanton Aargau<sup>1154</sup>: Eine beschränkte Steuerpflicht wird ausgelöst, wenn Rechte zugewendet werden, die wirtschaftlich wie Rechte an Grundstücken wirken. Die Gleichstellung des wirtschaftlichen Eigentums mit dem tatsächlichen Liegenschaftsbesitz im herkömmlichen zivilrechtlichen Sinn führt dazu, dass alle rechtlichen Konstruktionen, die Rechte an Grundstücken wie im Kanton Aargau oder Tessin vermitteln, eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht auslösen<sup>1155</sup>. Es gibt jedoch auch Kantone, wie beispielsweise den Kanton Luzern, die im Erbschaftssteuergesetz keine Definition des unbeweglichen Vermögens kennen<sup>1156</sup>.

Zusammengefasst lässt sich feststellen, dass in den Steuergesetzen in ganz unterschiedlichem Umfang eine wirtschaftliche Zugehörigkeit statuiert wird. Es können auch besondere kantonale Anknüpfungspunkte enthalten sein, welche eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht begründen. Dabei

---

<sup>1151</sup> Als Beispiel § 4 Abs. 1 BL ESchG; Art. 6 Abs. 1 JU LISD.

<sup>1152</sup> Siehe § 144 Abs. 2 AG StG.

<sup>1153</sup> Vgl. Art. 147 lit. c i.V.m. Art. 150 Abs. 1 und 2 TI LT. Mit dem Inkrafttreten des neu revidierten Steuergesetzes ist diese Norm beibehalten worden, stellt aber nur in internationalen Verhältnissen einen Anknüpfungspunkt dar.

<sup>1154</sup> § 144 II AG StG; HINDERSMANN/MYSEN, N 245.

<sup>1155</sup> Solche kantonale Normen, welche an ein extensives wirtschaftliches Verständnis des Immobilienbegriffs anknüpfen, geraten im interkantonalen Verhältnis in den Hintergrund. Vgl. auch HINDERSMANN/MYSEN, N 245.

<sup>1156</sup> § 2 lit. a LU EStG: "[...] im Kanton befindlichen *liegenden* Vermögen [...]". Zur Eruierung des Begriffs ist auf die Definition im Gesetz der direkten Steuern und auf die Gerichtspraxis zurückzugreifen.

bilden sie im interkantonalen Verhältnis nicht immer Grundlage für die Wahrnehmung des vom Bundesgericht zugewiesenen Besteuerungsrechts<sup>1157</sup>. Es besteht für einen Kanton daher die Gefahr, dass er im interkantonalen Verhältnis des Besteuerungsrechts verlustig geht. Im internationalen Verhältnis können die Kantone aber – soweit keine Doppelbesteuerungsabkommen entgegenstehen – eine Besteuerung statuieren.

## 22. Amtlich verwaltetes Vermögen oder im Kanton angefallenes steuerbares Vermögen

Gewisse Kantone beanspruchen die Steuerhoheit, wenn in ihrem Kanton amtlich verwaltetes Vermögen übergeht oder wenn steuerbares Vermögen anfällt oder zugewendet wird. Es seien hier als Beispiele die Kantone Obwalden und Genf erwähnt: Nach Art. 131 Abs. 3 OW StG und Art. 148 lit. c TI LT besteht bei amtlich verwaltetem Vermögen die Steuerpflicht auch dann, wenn der Erblasser oder die schenkende Person im Zeitpunkt des Vermögensüberganges im Ausland wohnten oder wenn der letzte Wohnsitz des Erblassers unbekannt ist. Nach Art. 4 Abs. 2 GE LDS kann der Kanton Genf Steueransprüche auf Zuwendungen von "meubles meublants, collections et objets d'art"<sup>1158</sup> erheben. In diesen Fällen wird die Steuerpflicht für Übergang bzw. Zuwendung von beweglichem Vermögen sehr umfangreich beschrieben. Diese Ausdehnung der Steuerpflicht auf an wirtschaftliche Elemente anknüpfende Merkmale stellt eine Erweiterung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit dar. Diese Art Zugehörigkeit entfaltet aber im interkantonalen Verhältnis keine Rechtswirksamkeit, denn das Bundesgericht hat bereits abschliessend statuiert, in welchen Fällen eine wirtschaftliche Zugehörigkeit im interkantonalen Verhältnis begründet wird. Selbst wenn diese Anknüpfungsmerkmale mit den bundesgerichtlich geltenden Anknüpfungen in Verbindung gebracht werden können, entfalten diese Rechtsnormen keine selbständige

---

<sup>1157</sup> Zum Beispiel Nutzungsrechte an Grundstücken; dafür nicht genügend weit gefasst ist § 1 Abs. 3 und § 4 Abs. 1 BL ESchG, wo nur von "Grundstück" die Rede ist. Rückgriff auf die Materialien und auf die Gerichtspraxis ist daher notwendig.

<sup>1158</sup> Mit dem Vorbehalt: "de toute nature qui se trouvent dans ce canton, à condition qu'il n'en résulte pas une double imposition contraire au droit fédéral".

Bedeutung. Diese umfangreichen Steuerpflichten können indes im internationalen Verhältnis rechtswirksam sein, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen darauf hinweist oder ein solches überhaupt fehlt.

# 11. Kapitel

## Erscheinungsformen der interkantonalen Doppelbesteuerung

### I. Vorbemerkung

Die kantonalen Steuergesetze knüpfen – wie bereits erwähnt – zur Begründung ihrer Steuerhoheit an Tatbestandsmerkmale an, die Ausdruck der persönlichen und wirtschaftlichen Zugehörigkeit zum Gemeinwesen sind<sup>1159</sup>. Diese Merkmale dienen der materiell-rechtlichen Umschreibung der Steuerpflicht und sind zum Teil auch in den bundesgerichtlichen Zuteilungsnormen anzutreffen. Die Zahl der Tatbestandsmerkmale ist beschränkt.

Die gleichzeitige Anerkennung von sog. Ordnungsprinzipien, wie beispielsweise Wohnsitz-, Ursprungs- oder Belegenheitsprinzip in den Sachnormen<sup>1160</sup>, welche den entsprechenden Sachverhalt regeln und den räumlichen bzw. persönlichen Bereich abgrenzen, führt zu einer Limitierung der denkbaren Anknüpfungspunkte bzw. zu einer annähernden Rechtsangleichung unter den Kantonen<sup>1161</sup>. Trotz dieser beschränkten Zahl der Anknüpfungspunkte ist für die Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung indessen wenig gewonnen, da Überschneidungen und Qualifikationskonflikte resultieren können<sup>1162</sup>: So können Abweichungen betreffend das anwendbare Kriterium der Steuerhoheit bzw. der steuerrechtlichen Zugehörigkeit (Wohnsitz, Aufenthalt), aber auch Differenzen in Bezug auf die Qualifikation (und demzufolge auch in Bezug auf die Lage) der betroffenen Güter auftreten<sup>1163</sup>. Soweit die Kantone in ihrem Auslegungsspielraum nicht durch bundesrechtliche Normen eingeschränkt werden, sind kantonale Steuerhoheitsträger autonom, die Auslegung der Begriffe ihrer kantonalen Gesetze nach eigenem Recht

---

<sup>1159</sup> KNECHTLE, 42.

<sup>1160</sup> Die kantonalrechtlichen Steuernormen wenden das Totalitäts- und das Quellenprinzip an.

<sup>1161</sup> KNECHTLE, 68 ff.

<sup>1162</sup> LOCHER, Einführung, 1 ff.

<sup>1163</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 14, N 10.

vorzunehmen. Wohl gleichlautende kantonale Bestimmungen können dann unterschiedlich ausgelegt werden, was zu Kollisionen führen kann<sup>1164</sup>.

Weitere Quelle von Konfliktpotenzial bildet der Auslegungsprozess. Diskrepanzen entstehen nicht nur im Auslegungsprozess von Rechtsbegriffen, sondern auch auf Sachverhaltsebene. Soweit die steuerliche Würdigung eines Sachverhaltes als Rechtsfrage durch die kantonalen Behörden frei vorgenommen werden kann, können unterschiedliche Beurteilungen resultieren<sup>1165</sup>. Dies kann letztlich zu einer Subsumption des Sachverhaltes unter verschiedenen Rechtsnormen und zu interkantonalen Kollisionsfällen führen.

Uneinigkeiten können schliesslich auch im Quantitativen (z.B. in Bezug auf die Quoten) vorliegen und Ursache interkantonomer Doppelbesteuerungen sein.

Auf einen Nenner gebracht können Ursachen interkantonomer Doppelbesteuerungen sein<sup>1166</sup>:

- unvollständige Abstimmung kantonaler Steuergesetze zueinander;
- unterschiedliche Auslegung gleichlautender kantonaler Steuergesetze;
- unterschiedliche Würdigung des Sachverhaltes oder Uneinigkeit im Quantitativen.

## II. Erscheinungsformen von Kollisionen

### 1. Kollisionen unbeschränkter Steuerpflichten

Knüpfen die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze die unbeschränkte Steuerpflicht an verschiedene Kriterien an (Wohnsitzort, Eröffnungsort des Erbganges, Sitz der Vormundschaftsbehörde oder qualifizierter Aufenthalt), kann das Rechtssubjekt in einigen Kantonen

---

<sup>1164</sup> LOCHER, Einführung, 1 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER, 102 ff.

<sup>1165</sup> LOCHER, Einführung, 1 ff.

<sup>1166</sup> LOCHER, Einführung, 1.

unbeschränkt steuerpflichtig sein. In solchen Fällen kommt es zu einer Überlagerung und damit zu einer Kollision unbeschränkter Steuerpflichten<sup>1167</sup>.

Dieser Fall liegt dann vor, wenn zwei Kantone zwar übereinstimmend an den steuerlichen Wohnsitz anknüpfen, jedoch aufgrund der Tatsachenlage annehmen, dass der letzte Wohnsitz eines Erblassers bzw. Wohnsitz des Schenkers auf ihrem Hoheitsgebiet liege und damit ein steuerlicher Doppelwohnsitz bestehe.

Eine Kollision kann sich auch bei Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben: Dies kann dann entstehen, wenn kantonale Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht neben dem Wohnsitz auch den Aufenthalt als Anknüpfungstatbestand vorsehen und eine natürliche Person sich an mehreren Orten mit unregelmässigen Zeitabständen aufhält<sup>1168</sup>. Eine Überlagerung und damit ein interkantonaler Konflikt kann auch dann entstehen, wenn der eine Kanton die unbeschränkte Steuerpflicht an den tatsächlichen Wohnsitz und der andere Kanton an den fiktiven Wohnsitz eines Verschollenen anknüpft<sup>1169</sup>. Der letzte Wohnsitz muss dann zwischen einem tatsächlichen Wohnsitz, den der Verschollene im Zeitpunkt der Todesgefahr oder der letzten Nachricht hatte (Art. 35 und 38 ZGB) und dem Sitz der Vormundschaftsbehörde, welche das Vermögen des Verschollenen verwaltet, bestimmt werden. Der Konflikt dreht sich dann um die Frage, wo eigentlich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit der steuerrechtliche Wohnsitz liegen. Da sich im Steuerrecht die Interessenlage von derjenigen im Zivilrecht unterscheidet und der wirtschaftliche Aspekt im Steuerrecht überwiegt, muss das massgebende Steuerdomizil aufgrund konkreter, ortsbezogener Kriterien festgestellt werden<sup>1170</sup>.

---

<sup>1167</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 102 ff.; KNECHTLE, 51.

<sup>1168</sup> KNECHTLE, 50.

<sup>1169</sup> Vgl. als Beispiel Art. 144 Abs. 1 AG StG; Art. 131 Art. 4 OW StG.

<sup>1170</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 7, N 19.



## 2. Kollisionen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflichten

Kollisionen zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht entstehen dann, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen einer Steuererhebung gleichzeitig in zwei oder mehreren Kantonen erfüllt sind<sup>1171</sup>. In diesem Fall unterliegt ein Steuerobjekt sowohl der Besteuerung im Kanton, in dem der Erblasser oder Schenker ansässig war bzw. ist, als auch im Liegenschaftskanton.

Zu erwähnen sind auch die eher seltenen Fälle, in denen die beschränkte Steuerpflicht mit einer ebenfalls auf sachlicher Basis anknüpfenden Steuerpflicht in Konkurrenz tritt.

## 3. Kollisionen in zeitlicher Hinsicht

Eine Kollision zwischen mehreren Gemeinwesen liegt in *zeitlicher* Hinsicht dann vor, wenn zwei oder mehrere Kantone einen *gleichen Zeitraum* als Steuerperiode erfassen und das Steuersubstrat zweimal oder mehrmals belasten<sup>1172</sup>. Es besteht dann – trotz unterschiedlicher Bezeichnung der Steuer – sowohl in Bezug auf das Steuerobjekt bzw. Steuersubstrat als auch in Bezug auf die zeitliche Erhebungsart Gleichartigkeit der Steuern.

Kollisionen in zeitlicher Hinsicht können aber dann nicht entstehen, wenn keine Gleichartigkeit bezüglich Steuersubstrat und zeitlicher Erhebungsart vorliegt, d.h., wenn ein Kanton eine (periodische) Subjektsteuer und ein anderer eine (einmalige) Objektsteuer erhebt<sup>1173</sup>. Die Gleichartigkeit ist dann sowohl in Bezug auf das Steuersubstrat als auch in Bezug auf die zeitliche Erhebungsart nicht gegeben.

---

<sup>1171</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 103; KNECHTLE, 49.

<sup>1172</sup> ASA 48, 154; BLUMENSTEIN/LOCHER, 102.

<sup>1173</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 102.



# **3. Teil: STEUERDOMIZILE UND ZUTEILUNGSNORMEN**

## 12. Kapitel

### Steuerdomizile

#### I. Gründe für eine Zweiteilung der Steuerpflicht

Die erforderliche Beziehung zu einem Kanton wird dann begründet, wenn Personen und Sachen mit einem bestimmten Gebiet verbunden sind<sup>1174</sup>. Diese Verbindung kommt in einem äusseren Verhältnis zwischen Gemeinwesen und Steuersubjekt oder -objekt zum Ausdruck. Dabei kann das Gemeinwesen auf mannigfaltige Weise die ein Steuerrechtsverhältnis begründenden Anknüpfungsmerkmale bestimmen. Obwohl Abweichungen zwischen den verschiedenen kantonalen Steuergesetzgebungen bestehen, können gemeinsame Gesichtspunkte bei der Bestimmung der Anknüpfungspunkte herauskristallisiert werden. Es wird prinzipiell eine "Zweiteilung" vorgenommen, und zwar zwischen dem Wohnsitz- und dem Belegenheitskanton<sup>1175</sup>.

An dieser Unterscheidung wird auch in höchstrichterlicher Rechtsprechung dem Grundsatz nach konsequent festgehalten: Als allgemeiner Anknüpfungsort gilt der *letzte* Wohnsitz des Erblassers, d.h. der Ort, wo der letzte Mittelpunkt der Lebensinteressen des Erblassers war<sup>1176</sup>. Dort ist der Pflichtige unbeschränkt steuerpflichtig. Damit wahrt das Bundesgericht gleichzeitig und gleichsam wie die kantonalrechtlichen Steuernormen in grundsätzlicher Weise das zivilrechtliche Prinzip der Einheit der Erbschaft, wonach gemäss Art. 538 Abs. 1 ZGB die Eröffnung des Erbgangs für die Gesamtheit des beweglichen Vermögens am letzten Wohnsitz des Erblassers zu erfolgen hat<sup>1177</sup>. An diesem Ort vollzieht sich auch der eigentliche Verkehrsvorgang.

In Analogie zur Erbschaftssteuer bestimmt das Bundesgericht als Anknüpfungsort das *Hauptsteuerdomizil des Schenkers, an dem sich der*

---

<sup>1174</sup> KNECHTLE, 37.

<sup>1175</sup> Vgl. vorne, 8. Kap., I., 4., 155 ff.

<sup>1176</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 7, N 1 ff.

<sup>1177</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 7, N 9 f.

*Verkehrsvorgang vollzieht*. Dabei wird jener Wohnsitzort für massgebend erklärt, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Zeitpunkt des Vollzuges befindet<sup>1178</sup>.

Neben dem allgemeinen Steuerdomizil sieht das Bundesgericht in der Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsrecht ein *spezielles Steuerdomizil* vor: *den Belegenheitsort*<sup>1179</sup>. An diesem Ort sollen jene Güter besteuert werden, welche nicht unter das allgemeine Steuerdomizil fallen. Dieser Ort ist unabhängig vom Wohnsitz des Erblassers oder Schenkers. Der Steuerpflichtige ist am Belegenheitsort beschränkt steuerpflichtig.

Das Bundesgericht nimmt somit auf höchstrichterlicher Ebene eine Differenzierung vor und lehnt sich konsequent an das Wohnsitz- und Territorialitätsprinzip an. Diese Differenzierung ist umso eher gerechtfertigt, weil sich die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht aus dem sachlichen Charakter der Erbschafts- und Schenkungssteuer ableitet. Ferner rechtfertigt sich der begriffliche Gegensatz zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht auch aus der Sache selbst, und zwar deshalb, weil bei der unbeschränkten Steuerpflicht der Erblasser bzw. Schenker im kantonalen Hoheitsgebiet den Schwerpunkt seiner Lebensführung hatte, während sich bei der beschränkten Steuerpflicht der Steueranspruch aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem betreffenden Kanton ergibt<sup>1180</sup>. Schliesslich führen diese Unterschiede zu keiner steuerlichen Diskriminierung, denn die Besteuerung nach Massgabe der Gesamtprogression durch Erfassung des gesamten reinen Vermögens und der verhältnismässigen Verteilung der Schulden zwischen dem Wohnsitz- und Belegenheitsort entspricht einer gerechten Besteuerung bzw. einer Besteuerung nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Das Bundesgericht sieht für Erbschaften und Schenkungen keine anderen Anknüpfungsorte vor<sup>1181</sup>. Diese Aufzählung der Anknüpfungsorte ist abschliessend.

---

<sup>1178</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH, § 7, N 10.

<sup>1179</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH, § 13, N 1 ff.

<sup>1180</sup> Das Gemeinwesen der belegenen Sache übt die stärkste Herrschaftsgewalt über ein Grundstück aus; vgl. DEBATIN, 279 ff.; KNECHTLE, 44 f.

<sup>1181</sup> Diese Zweiteilung wird zum Teil auch im internationalen Verhältnis in den DBA übernommen. Nach dem Stand der internationalen Rechtspraxis und der herrschenden Lehre wird auch eine Dreiteilung

## II. Ermittlung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im interkantonalen Verhältnis

### 1. Ausgangslage

Nicht immer ist der Steuerwohnsitz zwischen zwei Kantonen oder einem Kanton und einer einem anderen Kanton angehörenden Gemeinde klar feststellbar. Die Tatsache, dass in zwei oder mehreren Kantonen ein kantonaler Anknüpfungstatbestand für die unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen kann, führt auch heute noch zu Abgrenzungsschwierigkeiten, mithin zu Qualifikationskonflikten. Die immer wieder an das Bundesgericht gezogene umstrittene Steuerdomizilfrage hatte dieses dazu bewogen, sich mit den besonderen kollisionsrechtlichen Fragen intensiv zu befassen und bestimmte Kriterien zu entwickeln. Im Lauf der richterlichen Tätigkeit entwickelte es Steuerdomizile, die sich den Bedürfnissen des Doppelbesteuerungsrechts und den heutigen Lebensverhältnissen angepasst haben. Wenn auch im interkantonalen Steuerrecht Hauptsteuerdomizil und zivilrechtlicher Wohnsitz in der Regel zusammenfallen, kann heute an diesem Grundsatz nicht mehr a priori festgehalten werden. Der steuerrechtliche Wohnsitz hat sich im Lauf der Entwicklung der Praxis vom zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff gelöst und stellt, bevor das Steuerharmonisierungsgesetz in Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG den steuerrechtlichen Wohnsitzbegriff einführt, interkantonalrechtlich einen eigenständigen Begriff dar<sup>1182</sup>.

### 11. Keine grundsätzliche Einheit des steuerrechtlichen und des zivilrechtlichen Wohnsitzes

Wenn auch das Bundesgericht von einer grundsätzlichen Identität zwischen Steuerdomizil und zivilrechtlichem Wohnsitz ausgeht, zeichnet sich doch in bestimmten Fällen allmählich eine stärkere Abwendung einer

---

vorgenommen, d.h., der Betriebsstätteort gilt als Anknüpfungsort. Im interkantonalen Verhältnis, für Erbschafts- und Schenkungssteuern, hat dieser Ort keine Bedeutung.

<sup>1182</sup> Vgl. BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER unter Bezugnahme auf ATHANAS, Komm. StHG, N 4 zu Art. 3; REICH, Steuerrecht, § 11, N 18; LOCHER, Einführung, 26 f.; ARNOLD, 452.

Einheit des zivilrechtlichen Wohnsitzes vom Steuerdomizil ab<sup>1183</sup>. Im Rahmen dieser Beurteilungen waren für die steuerrechtlichen Domizilwirkungen die *tatsächlichen* Beziehungen zum *faktischen* Wohnsitz massgebend<sup>1184</sup>. Aufgrund dieser faktischen Verhältnisse hat das Bundesgericht einen eigenständigen Begriff des Hauptsteuerdomizils der einzelnen Steuerpflichtigen erarbeitet<sup>1185</sup>.

Die Wohnsitzfiktion nach Art. 24 Abs. 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt, wurde deshalb für das interkantonale Steuerrecht als nicht für anwendbar erklärt<sup>1186</sup>. Wird der Wohnsitz aufgegeben und geht dies klar aus den Umständen hervor, so entfällt die Unterwerfung unter den bisherigen Wohnsitz als Steuerhoheit<sup>1187</sup>. Bei Konkurrenz eines fiktiven Wohnsitzes mit einem tatsächlichen Ort längeren Aufenthaltes in der Schweiz ist dieser Letztere massgebend: Für die Begründung eines neuen Wohnsitzes am Aufenthaltsort darf kein strenger Massstab angelegt werden<sup>1188</sup>.

Der Verzicht auf den zivilrechtlich fiktiven Wohnsitzbegriff erfüllt am ehesten die Besonderheiten unseres Föderativsystems und des Prinzips der virtuellen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Art. 3 BV. Die kantonale Steuerhoheit soll auf dem Territorium des Kantons beschränkt bleiben. Übergriffe auf andere Kantone sind nicht erlaubt. Mit anderen Worten darf ein Kanton, bei dem die Anknüpfungskriterien nicht mehr erfüllt sind, nicht die effektive Besteuerung in einem neuen Wohnsitzkanton abwarten, um seine Steuerhoheit als endgültig beendet zu betrachten. Jeder Kanton hat seine eigenen Anknüpfungskriterien, und wenn diese nicht mehr erfüllt sind, dürfen dem Steuerpflichtigen keine Steuern auferlegt werden. Dagegen wird im internationalen Verhältnis, wo eigentlich nur die aktuelle Doppelbesteuerung verpönt ist, vom Bundesgericht gefordert, dass der

---

<sup>1183</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, Vorb. Nr. (1) und (2), und § 3, I A, Nr. 2 und 3.

<sup>1184</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A 2 b, Nr. 12.

<sup>1185</sup> ASA 28, 177; 52, 659 ff.

<sup>1186</sup> REICH, Steuerrecht, § 11, N 18; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, III B, Nr. 2; vgl. auch StE 2011 B 92.5 Nr. 1; BGE 77 I 25 E. 2 (und die dortigen Zitate); 67 I 103; 59 I 213; 53 I 279; 52 I 23.

<sup>1187</sup> ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 11.

<sup>1188</sup> ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 11.

Nachweis eines Wohnsitzes im Ausland durch den Steuerpflichtigen erfolgen müsse, ansonsten die Steuerpflicht am alten Wohnsitz nicht mehr rechtmässig ist<sup>1189</sup>.

Die Kriterien zur Regelung der Wohnsitzfrage im interkantonalen und internationalen Verhältnis sind hingegen nicht dieselben. Gestützt auf Art. 24 Abs. 1 ZGB kann die Steuerpflicht solange in der Schweiz bestehen, bis kein neuer Wohnsitz im Ausland begründet wird<sup>1190</sup>. Im internationalen Verhältnis wird der Wohnsitz nicht autonom wie im interkantonalen Verhältnis begründet. Die Ansässigkeit bestimmt sich im internationalen Verhältnis nach dem nationalen Recht. Für die Anerkennung eines ausländischen Wohnsitzes hat der Steuerpflichtige deshalb nachzuweisen, dass sich der Mittelpunkt seiner persönlichen Beziehungen ins Ausland verschoben hat und er dort einen neuen Wohnsitz begründet hat. Er hat die Gründe bzw. Umstände anzugeben, weshalb er den Wohnsitz ins Ausland verlegt hat<sup>1191</sup>. Wird dieser Nachweis nicht erbracht, neigt das Bundesgericht dazu, den schweizerischen Wohnsitz als fortbestehend zu lassen bzw. einen fiktiven Wohnsitz in der Schweiz anzunehmen, auch dann, wenn der Pflichtige keinen physischen Wohnsitz in der Schweiz mehr hat<sup>1192</sup>. Diese Ansicht soll Missbrauchsgefahren entgegenwirken<sup>1193</sup>.

Die Trennung zwischen steuerrechtlichem und zivilrechtlichem Wohnsitz im interkantonalen Verhältnis hat sich deshalb vollzogen, weil das Bundesgericht die verschiedenen Umstände im Steuerrecht gegenüber dem Zivilrecht unterschiedlich gewichtete. Es hatte äussere Tatsachen und objektive Umstände, aus denen sich die Interessen erkennen lassen, anders als bei der Feststellung des zivilrechtlichen Wohnsitzes bewertet<sup>1194</sup>. Keine Rücksicht fanden die erklärten Wünsche, die subjektiv erklärten Absichten

---

<sup>1189</sup> ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 97 ff.; StE 2011 B 11.1 Nr. 22.

<sup>1190</sup> StE 2011 B 11.1 Nr. 22.

<sup>1191</sup> StE 2011 A 32 Nr. 17, E. 2.2; StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.2; BGer, 26.7.2004, 2A.475/2003, E. 2.3; 15.3.1991, 2A.350/1990, E. 3a = ASA 60, 499; ARNOLD/MEIER/SPINNLER, 8.

<sup>1192</sup> StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.3; BGer, 30.9.2010, 2C\_484/2009; 16.5.2002, 2A.443/2001; 3.5.2000, 2A.388/1998.

<sup>1193</sup> StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.1.

<sup>1194</sup> Für die Entwicklung, siehe vorne, 9. Kap., II., 21., 170 ff.



eines Steuerpflichtigen<sup>1195</sup>. So wurden in Betracht fallende persönliche Verhältnisse, wie die Art der Arbeit, der Zweck des Aufenthalts, die Regelmässigkeit der Rückkehr zur Familie und die Wohnverhältnisse, zur Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen anders bewertet<sup>1196</sup>. Im interkantonalen Verhältnis kann beispielsweise der Arbeitsort als Steuerdomizil gelten, wenn der Steuerpflichtige mit diesem Ort stärker verbunden ist als mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz<sup>1197</sup>, oder der zivilrechtliche Wohnsitz kann, trotz Trennung vom Arbeitsort, weiterhin als Steuerdomizil gelten, wenn die Regelmässigkeit der Rückkehr an den Wohnort gegeben ist. Der zivilrechtliche Wohnsitzbegriff wurde für das Doppelbesteuerungsrecht ausgedehnt und zugeschnitten, aber auch beschnitten.

Im Bereich des *Erbschaftssteuerrechts* ist es nunmehr möglich, dass der letzte steuerrechtliche Wohnsitz nicht mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz zusammenfällt. Obwohl die Praxis auch hier grundsätzlich auf den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff<sup>1198</sup> abstellt, sind Ausnahmen denkbar. Es sind alle Umstände zu würdigen. Als letzter Wohnsitz des Erblassers gilt daher jener Ort, wo *faktisch* der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen war.

Im Bereich des *Schenkungssteuerrechts* wird die Wohnsitzfrage mit der Prüfung der Verhältnisse im *Zeitpunkt des Vollzugs des Rechts- oder Eigentumsübergangs* gekoppelt. Es kann sich ergeben, dass zwischen der Zeitspanne des Schenkungsversprechens und des Vollzugs der Schenkung der Schenker den Wohnsitz wechselt oder in Konkurrenz zu einem Aufenthaltsort tritt. Die Bestimmung des massgeblichen Zeitpunktes des Vollzugs einer Schenkung kann dann Schwierigkeiten bereiten<sup>1199</sup>. Es soll jener Tag sein, an dem der Übergang vollzogen wird. Mit anderen Worten ist der Übergang der Verfügungsgewalt in Übereinstimmung mit dem

---

<sup>1195</sup> Gilt heute noch, vgl. BGer, 22.2.2008, 2P.5/2007.

<sup>1196</sup> BGE 69 I 9 E. 2 = Pra 32 Nr. 74.

<sup>1197</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, II A, 1, Nr. 2. Hat ein Ausländer keinen Wohnsitz in der Schweiz und knüpft die Besteuerung lediglich an den Aufenthaltsort an, so ist im interkantonalen Verhältnis derjenige Aufenthaltsort massgebend, zu dem der Steuerpflichtige die stärksten Beziehungen hat (sog. qualifizierter Aufenthalt).

<sup>1198</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 11.

<sup>1199</sup> Kein Rechtsmissbrauch liegt vor, wenn der Wohnsitz tatsächlich vollzogen ist; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 8.

Zivilrecht massgebend<sup>1200</sup>. Zur Bestimmung dieses Moments soll lediglich vorfrageweise auf das Zivilrecht abgestellt werden. Der Wertzufluss soll steuerrechtlich aber auch dann als realisiert betrachtet werden, wenn der aus zivilrechtlicher Sicht unvollkommene Vermögensübergang nicht tatsächlich angefochten und rückgängig gemacht worden ist. Ergo ist der massgebliche Wohnsitz des Schenkers jener Ort, wo der Schenker im Zeitpunkt, in dem der Beschenkte über den Wertzufluss verfügen kann, den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat.

## 12. Begriffselemente des steuerrechtlichen Wohnsitzes

### 121. Das objektive und das subjektive Element als Grundsätze

Gemäss zivilrechtlicher Definition von Art. 23 ZGB befindet sich der Wohnsitz einer Person an dem Ort, wo sie sich mit *der Absicht dauernden Verbleibens tatsächlich aufhält*. Nachdem das Bundesgericht bei der Prüfung des Einzelfalles davon ausgeht, dass das Steuerdomizil natürlicher Personen grundsätzlich nach den zivilrechtlichen Wohnsitzkriterien bestimmt wird, decken sich die Begriffselemente des Steuerdomizils mit denjenigen des zivilrechtlichen Wohnsitzes<sup>1201</sup>. Wie der zivilrechtliche Wohnsitz knüpft auch der steuerrechtliche Wohnsitz zunächst an zwei Elemente: an die *äusseren Gegebenheiten* als *objektive* Merkmale und an die *Absicht des dauernden Verbleibens* als *subjektives* Erfordernis, die den Willen kundtun. Daraus leitet sich ab, dass das Hauptsteuerdomizil jener Ort ist, wo die betreffende Person ihre persönlichen und geschäftlichen Interessen bzw. den Mittelpunkt ihrer *Lebensinteressen* hat<sup>1202</sup>.

Zur Annahme eines Wohnsitzes müssen somit zwei Voraussetzungen erfüllt sein: ein objektives und ein subjektives Erfordernis. Als objektiver Tatbestand gilt der Aufenthalt. Als subjektives Element gilt die Absicht, die sich in den tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen widerspiegelt. Die Absicht des dauernden Verbleibens ergibt sich dann,

---

<sup>1200</sup> BÖCKLI, 348; RAMSEIER, 131.

<sup>1201</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1 Nr. 26; § 3, I A, 2 a, Nr. 2.

<sup>1202</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 2 DBG; Art. 3 Abs. 2 StHG; BGer, 13.4.2012, 2C\_413/2011; BGE 132 I 29 E. 4.1; auch ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 7 ff.

wenn nach den gesamten Umständen anzunehmen ist, dass die betreffende Person den Ort, wo sie sich aufhält, zum Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Interessen ihrer Lebensbeziehungen gemacht hat. Hatte der Erblasser oder Schenker die Absicht, sich erst in Zukunft an einem bestimmten Ort aufzuhalten, und kommt dies durch äussere Tatsachen nicht zum Ausdruck, ist dieses qualitative Kriterium bei der Prüfung des steuerrechtlichen Wohnsitzes nicht von Belang.

Die Beurteilung der Wohnsitzfrage als steuerbegründende Tatsache ist von den Steuerbehörden vorzunehmen und diese haben den steuerrechtlichen Wohnsitz nachzuweisen<sup>1203</sup>. Im Ermittlungsverfahren hat sich die Behörde an den Grundsatz von Treu und Glauben zu halten. Gleichermassen hat der Steuerpflichtige sich so zu verhalten, wie Treu und Glauben dies gebieten (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV). Daraus ergibt sich u.a. auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens<sup>1204</sup>.

Liegt z.B. lediglich eine Wahrscheinlichkeit einer Wohnsitzaufgabe vor, verlangt das Bundesgericht eine Mitwirkungspflicht sowie eine Pflicht zur umfassenden Auskunftserteilung seitens des Steuerpflichtigen. Der Mitwirkende hat durch eine substantiierte Darstellung der Tatsachen darzulegen, dass der Wohnsitz auch tatsächlich aufgegeben wurde<sup>1205</sup>. Dazu gehört auch die Begründung, weshalb der alte Wohnsitz aufgegeben wurde<sup>1206</sup>. Das Verlangen seitens des Bundesgerichts von Passeinträgen, Kauf- oder Bankquittungen, Kreditkartenbelegen oder anderen Dokumenten zwecks Widerlegung der Annahme eines schweizerischen Steuerdomizils tut aber nichts zur Sache und schiesst über das Ziel hinaus; es muss als tatsachenfremd und damit als willkürlich betrachtet werden<sup>1207</sup>. Selbstredend können diese Dokumente in keiner Art und Weise bezeugen, ob der Wohnsitz aufrechterhalten blieb oder tatsächlich aufgegeben wurde.

---

<sup>1203</sup> BGer, 30.6.2011, 2C\_672/2010; 16.2.2010, 2C\_625/2009; 16.6.2009, 2C\_827/2008; 22.8.2008, 2C\_175/2008; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 98.

<sup>1204</sup> ARNOLD/MEIER/SPINLER, 9; StE 1984 B 11.1 Nr. 1.

<sup>1205</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1 Nr. 27; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 98.

<sup>1206</sup> StE 2011 A 32 Nr. 17, E. 2.2; StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.2.

<sup>1207</sup> StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.3.

## 1211. Das Erfordernis des Aufenthaltes

Der Aufenthalt ist *ein* notwendiges Element für das Bestehen des Hauptsteuerdomizils. Dieser kann an einem Ort von *unbestimmter* oder auch *kurzer* Zeit sein. Der Aufenthalt an einem Ort ergibt sich durch das tatsächliche Verweilen, Wohnen und Verbleiben. Entscheidend für die Bestimmung des Domizils ist der Zweck, womit der Aufenthalt begründet wurde. Dieser wird durch die Absicht des Einzelnen gerechtfertigt<sup>1208</sup>. Kann die Absicht nicht ermittelt werden, stellt das Bundesgericht auf die äusseren erkennbaren Umstände als entscheidende Merkmale ab<sup>1209</sup>.

Eine Wohnsitzbegründung ist grundsätzlich nicht möglich, wenn der Betroffene an der tatsächlichen Übersiedlung gehindert ist<sup>1210</sup>.

## 1212. Die Absicht dauernden Verbleibens

Die Absicht dauernden Verbleibens als subjektives Moment und der Aufenthalt als objektiver Umstand bedingen sich gegenseitig. Für die Absicht des dauernden Verbleibens kommt es nicht bloss auf die subjektiv erklärte Absicht an, sondern darauf, wo sich diese äusserlich erkennbar in der tatsächlichen Lebensgestaltung verwirklicht<sup>1211</sup>. Es ist dabei nicht auf den inneren Willen, sondern darauf abzustellen, auf welche Absicht die erkennbaren Umstände objektiv schliessen lassen<sup>1212</sup>. Damit sind die Faktoren wie die persönliche bzw. familiäre und die gesellschaftliche Situation in Betracht zu ziehen. Zusätzlich ist die wirtschaftliche Situation bzw. die Arbeitssituation zu berücksichtigen.

---

<sup>1208</sup> Vgl. auch ARNOLD, 452 f.; ASA 54, 228.

<sup>1209</sup> Nicht erforderlich ist die Urteilsfähigkeit. Es genügt, wenn der Erblasser ein tatsächliches Wollen zum Ausdruck gebracht hat. Vgl. ASA 41, 141; BGE 108 Ia 254 E. 4; auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 2 a, Nr. 1, 4, 5, 9, 10. Vgl. die Annahme eines Scheindomizils: BGer, 15.10.2007, 2C\_183/2007.

<sup>1210</sup> Vgl. aber BGer, 15.7.1926, i.S. Wirth (nicht publ.) in SCHLUMPF/DÜRR, 70, wonach das Bundesgericht als letzter Wohnsitz eines Erblassers Murten bezeichnete, obwohl das Ehepaar dort noch nicht weilte, aber alle Vorkehrungen getroffen hatte, um dorthin zu ziehen. M.E. soll dieser Fall als Grenzfall betrachtet werden. Vgl. auch HINDERSMANN/MYSEN, N 187.

<sup>1211</sup> ARNOLD, 452; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 25 und 26; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 17 ff.

<sup>1212</sup> Die inneren Motive werden nicht berücksichtigt: BGer, 22.2.2008, 2P.5/2007; vgl. zudem BGE 132 I 29 E. 4 = Pra 2007 Nr. 5 = StR 2006, 207; StE 2005 A 24.21 Nr. 16; BGE 108 Ia 254 E. 4 = StR 38, 370; vgl. zudem ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 19.

Auch wenn der Aufenthalt für längere Zeit aufgehoben wird, jedoch die Absicht besteht, an den Wohnsitzort zurückzukehren, bleibt dieser faktisch Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit steuerrechtlicher Wohnsitz<sup>1213</sup>.

Ein blosses Scheindomizil, begründet durch das Mieten eines Zimmers in der Absicht, der Steuer des Kantons des Arbeitsortes und der Familienniederlassung zu entgehen, kann nicht als zivilrechtlicher Wohnsitz und allgemeines Steuerdomizil anerkannt werden<sup>1214</sup>.

## 122. Der Aufenthaltszweck

Ein Aufenthalt zu einem besonderen Zweck im Sinn von Art. 26 ZGB begründet an sich weder einen zivilrechtlichen noch einen steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn der Pflichtige *keine Absicht* hat, *dort* zu verbleiben, auch wenn der Aufenthalt von längerer Dauer ist. Es entsteht somit kein neuer steuerrechtlicher Wohnsitz bei *Aufenthalt in einer Lehranstalt* oder zur *Pflege in einer Heilstätte*, weil der Aufenthalt lediglich zu einem Sonderzweck begründet wurde. Dies gilt selbst dann, wenn der Aufenthalt zwecks *Unterbringung in eine Strafanstalt* begründet wird. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsrecht lehnt in diesen Fällen eine Wohnsitzbegründung sowohl bei unfreiwilligem als auch bei frei gewähltem Aufenthalt grundsätzlich ab<sup>1215</sup>.

Die durch Art. 26 ZGB aufgestellte Vermutung ist meines Erachtens widerlegbar<sup>1216</sup>. Werden Anstalten getroffen oder erfolgt eine Auflösung des Haushaltes<sup>1217</sup>, aus denen der Wille erkennbar ist, dass der Aufenthalt am früheren Ort definitiv aufgegeben wird, verlagert sich der Wohnsitz an den Aufenthaltsort<sup>1218</sup>. Damit verlagert sich der Lebensmittelpunkt an

---

<sup>1213</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 2 a, Nr. 6 und 7.

<sup>1214</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 2 b, Nr. 15 und 9.

<sup>1215</sup> BGE 133 V 309 f. E. 3.1; StR 56, 814; HINDERSMANN/MYSSEN, N 189 ff.

<sup>1216</sup> Die Bundesgerichtspraxis schliesst eine Wohnsitzbegründung in einer Anstalt für das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht ab. Vgl. auch BGE 133 V 309 f. E. 3.1; 131 V 59.

<sup>1217</sup> BGE 108 Ia 254 E. 5b; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, II B, 1, Nr. 3.

<sup>1218</sup> Vgl. StR 12, 813; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, II B, 1, Nr. 5, und § 3, I A, 1, Nr. 14, wonach der Erblasser trotz Aufenthalts in einem ausserkantonalen Altersheim keinen neuen Wohnsitz begründete, weil er seine Beziehungen zum alten Ort nicht aufgab; er behielt dort bei seinem Sohn noch ein möbliertes Zimmer. Das Bundesgericht gewichtet die Entrichtung von Steuern am Aufenthaltsort nicht für massgebend, um einen

diesen Ort. Dies gilt selbst dann, wenn später mit der Möglichkeit eines Wechsels zu rechnen ist oder wenn schon halbwegs feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufgegeben wird<sup>1219</sup>.

### 123. Bedeutungslosigkeit formeller Handlungen

Im Hinblick darauf, dass das Steuerdomizil aufgrund der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, bestimmt wird, können rein *formelle* Handlungen, wie die Hinterlegung von Schriften oder der Rückzug von Schriften hinsichtlich der Aufgabe des Domizils<sup>1220</sup>, die polizeiliche An- und Abmeldung oder die Ausübung des Stimmrechts<sup>1221</sup>, für die Bestimmung eines Steuerdomizils nicht ausreichend sein. Allenfalls können diese formellen Handlungen als *Indiz* für ein steuerrechtliches Steuerdomizil gelten, wenn das übrige Verhalten der Person ebenfalls dafür spricht<sup>1222</sup>. Diese Indizien sind aber unerheblich, wenn aus den übrigen Umständen hervorgeht, dass sich der wirkliche Lebensmittelpunkt an einem anderen Ort befindet<sup>1223</sup>.

### 13. Grundregel: Steuerdomizil als Mittelpunkt der ideellen und materiellen Interessen

Nach der Praxis des Bundesgerichts hat eine Person grundsätzlich an jenem Ort steuerrechtlichen Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil), wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensführung und ihrer persönlichen Interessen befindet<sup>1224</sup>. In Bezug auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird jener

---

steuerlichen Wohnsitz zu begründen. Umgekehrt kann aus dem "Zwang der Umstände" ein freiwilliger Anstaltsantritt und eine neue Wohnsitzbegründung angenommen werden, so in BGE 133 V 309 f.

<sup>1219</sup> FELLMANN, Leitsätze, 11.

<sup>1220</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 2 d, Nr. 7–11; § 3, I A, 2 b, Nr. 11; § 3, I B, 2 b, Nr. 30; BGE 113 Ia 466 = ASA 57, 21.

<sup>1221</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 2 d, Nr. 3, 4 und 11; § 6, II, Nr. 15.

<sup>1222</sup> ARNOLD, 453.

<sup>1223</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 25 und 26; BGE 92 II 6.

<sup>1224</sup> StE 2011 B. 11.1 Nr. 22, E. 4.1; StR 66, 425 = StE 2011 A 32 Nr. 17; BGE 132 I 29 ff.; BGer, 15.4.2008, 2C\_634/2007, E. 4.1; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 25 und 26; § 3, I A, 2 d, Nr. 11; § 3, I B, 2 a, Nr. 28.

Ort als steuerrechtlicher Wohnsitz betrachtet, wo die tatsächlichen Lebens- und wirtschaftlichen Beziehungen sowie die Haushaltsführung im Zeitpunkt des Todes waren resp. im Zeitpunkt des Vollzugs des Rechts- bzw. Eigentumsübergangs sind<sup>1225</sup>.

Es kann vorkommen, dass eine Person gleichzeitig an mehreren Orten die Absicht kundgibt, sich dort aufzuhalten. In solchen Fällen geht das Bundesgericht davon aus, dass aufgrund tatsächlicher Gegebenheiten jener Ort als Steuerdomizil zu gelten hat, zu welchem die *stärkeren* Beziehungen bestehen, d.h. wo die ideellen und materiellen Interessen einer Person liegen<sup>1226</sup>. Gemäss Praxis des Bundesgerichts wird dieser Ort dort angenommen, wo sich eine Person während des grössten Teils des Jahres mit ihren Angehörigen aufhält. Besteht noch ein Aufenthaltsort, zu dem die Beziehungen jedoch weniger stark sind, hat dieser gegenüber dem anderen Ort zurückzutreten. Der Schwerpunkt liegt in den persönlichen, familiären und gesellschaftlichen Beziehungen. In der Regel fallen Familien- und Arbeitsort zusammen, auch dann, wenn der Arbeitsort an einem anderen Ort ist, wo man sich nur zum Zweck des Arbeitens aufhält und keine persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen unterhält. So wird auch keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensverhältnisse angenommen, wenn eine steuerpflichtige Person während der Woche am Arbeitsort wohnt, jedoch das Wochenende in einer Zweitwohnung oder in einem Ferienhaus verbringt und dort intensive gesellschaftliche Beziehungen pflegt<sup>1227</sup>.

#### 14. Ausnahmen: Steuerdomizil bei Trennung von Familien- und Arbeitsort

Bei einer Trennung von Familien- und Arbeitsort hält das Bundesgericht grundsätzlich an seiner (früheren) Praxis fest. Auch bei aus arbeitsbedingter nicht allwöchentlicher Rückkehr soll im interkantonalen

---

<sup>1225</sup> Das Bundesgericht überprüft bei Beschwerde wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV grundsätzlich *frei*, wo der Erblasser nach den gesamten äusseren Umständen seinen letzten tatsächlichen Wohnsitz hatte; vgl. auch ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 23 ff.; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 15; BGE 92 II 6.

<sup>1226</sup> ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 24; BGE 94 I 322 E. 5; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 7.

<sup>1227</sup> ASA 52, 659; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 25.

Verhältnis demjenigen Ort der Vorzug gegeben werden, wo die familiären Beziehungen liegen. Damit gewichtet das Bundesgericht auch bei Trennung des Familienortes vom Arbeitsort den zivilrechtlichen Wohnsitz als Ort der persönlichen und familiären bzw. gesellschaftlichen Beziehungen stärker und misst den ideellen Beziehungen zum Familienort gegenüber dem Arbeitsort grössere Bedeutung zu<sup>1228</sup>.

Diese Regel hat jedoch im Lauf der richterlichen Tätigkeit Ausnahmen erlitten. Das Bundesgericht sah sich verschiedentlich mit einer neuen Realität konfrontiert. Die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils bzw. des Mittelpunktes der Lebensverhältnisse bereitete dann Schwierigkeiten, wenn der Pflichtige stärkere Beziehungen zu seinem ausserhalb des Kantons des Familienortes liegenden Arbeitsort hatte und die Absicht kundgab, dort dauernd zu verweilen<sup>1229</sup>. Es entsprach nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, den Mittelpunkt der Lebensinteressen dem Familienort zuzuschreiben, da stärkere Beziehungen zum Arbeitsort vorlagen. War das Bundesgericht am Anfang der Ansicht, dass auch bei Trennung dieser beiden Orte der Familienort gegenüber dem Arbeitsort überwiege und dies als generelle Regel zu gelten habe<sup>1230</sup>, hatte es in der Folge gewisse Ausnahmen statuieren müssen; es beurteilte die wirtschaftlichen Beziehungen stärker und erklärte demnach den Arbeitsort als Hauptsteuerdomizil<sup>1231</sup>. Mit dieser neueren Rechtsprechung wurde eine klare Trennung zwischen dem zivilrechtlichen Wohnsitz (wo in der Regel der Familienort liegt) und dem eigenständigen steuerrechtlichen Wohnsitz vorgenommen. Der Arbeitsort als steuerrechtlicher Wohnsitz hat durch die bundesgerichtliche Praxis vermehrt an Bedeutung gewonnen.

Durch eine den Bedürfnissen des Doppelbesteuerungsrechts angepasste Interessenabwägung und auf Grundlage der allgemeinen Lebenserfahrung hat das Bundesgericht einen selbständigen Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes und damit des Hauptsteuerdomizils herausgearbeitet, der sich vom zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff unterscheidet. Das höchste Gericht

---

<sup>1228</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 26; BGE 78 I 315 E. 2.

<sup>1229</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 a, Nr. 23.

<sup>1230</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 26; BGE 101 Ia 559 E. 4a.

<sup>1231</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 24; § 3, I B, 1 a, Nr. 2, 9, 10–12, 17; BGE 121 I 16 E. 4a.



hat einzelne spezifische Regeln entwickelt, die, entsprechend der Natur des Steuerrechts, gewissen wirtschaftlichen Gegebenheiten grösseres Gewicht zumessen als es bei der Bestimmung des zivilrechtlichen Wohnsitzes geschehen würde<sup>1232</sup>. Das Bundesgericht stellt damit nicht auf den zivilrechtlichen Wohnsitz im Sinn einer starren Regel ab.

Da die Fälle von getrenntem Arbeits- und Familienort immer häufiger werden, werden diese im nächsten Abschnitt gesondert behandelt. Wenn auch nach heutigem Verständnis eine differenzierte Betrachtungsweise zwischen zivilrechtlichem und steuerrechtlichem Wohnsitz besteht, soll, bei Prüfung und Abwägung, wo sich das Steuerdomizil befindet, stets vom zivilrechtlichen Wohnsitz ausgegangen und dann in einem zweiten Schritt das Steuerdomizil untersucht werden.

#### **141. Steuerdomizil des Saisonniers**

Saisonarbeit liegt begriffsnotwendig dann vor, wenn ein Arbeiter "regelmässig während einer bestimmten Zeit des Jahres in unselbständiger Stellung an einem vom Wohnsitz seiner Familie verschiedenen Ort ausserhalb des Kantons tätig ist"<sup>1233</sup>. Die Arbeit des Saisonniers muss aus Gründen, die im Betrieb des Arbeitgebers liegen, bloss vorübergehender Natur sein<sup>1234</sup>. Nicht jede kurzfristige Erwerbstätigkeit kann als echte Saisonarbeit qualifiziert werden<sup>1235</sup>; es muss sich um eine Erwerbstätigkeit in einem eigentlichen Saisonbetrieb handeln<sup>1236</sup>.

Das Bundesgericht nimmt beim Vorliegen echter Saisonarbeit an, dass ein *verheirateter sowie ein alleinstehender* Pflichtiger sein Steuerdomizil weiterhin am Familienort<sup>1237</sup> beibehält, wenn er in der Zwischensaison zur Familie zurückkehrt und dort während mindestens zwei Monaten verweilt. Obwohl die verbrachte Zeit am Familienort kurz ist, hat das Bundesgericht

---

<sup>1232</sup> BGer, 14.11.2006, 2P.159/2006; ASA 54, 225; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 24.

<sup>1233</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 4 a, Nr. 6; § 3, I B, 4 c, Nr. 2, 6, 9; ARNOLD, 83.

<sup>1234</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 4 c, Nr. 6—9.

<sup>1235</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 4 c, Nr. 3.

<sup>1236</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 4 c, Nr. 5 und 6.

<sup>1237</sup> BGE 64 I 174 E. 2 = Pra 27 Nr. 143; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 60 ff.

die Beziehung des Pflichtigen zum Familienort als intensiver betrachtet als zum Arbeitsort, der lediglich des Verdienstes wegen aufgesucht wird<sup>1238</sup>. Dauert hingegen der Aufenthalt am Wohnort weniger als zwei Monate, wird der Arbeitsort zum Steuerdomizil<sup>1239</sup>.

## **142. Steuerdomizil unselbständig Erwerbstätiger**

### **1421. Einführung**

Gemäss bundesgerichtlicher Praxis gelten als *unselbständig* alle aufgrund eines Arbeitsvertrages, einer beamtenrechtlichen Beziehung oder eines dem Arbeitsvertragsverhältnis ähnlichen Abhängigkeitsverhältnisses ausgeübten Tätigkeiten, gleichgültig, ob ein Steuerpflichtiger eine untergeordnete oder leitende Stellung einnimmt<sup>1240</sup>. Die unselbständige Erwerbstätigkeit wird regelmässig für fremde Rechnung, d.h. für Rechnung des Arbeitgebers ausgeübt<sup>1241</sup>. Wenn auch in der Regel Instruktionen des Arbeitgebers und vorgeschriebene Arbeitszeiten als Merkmale des unselbständigen Arbeitsverhältnisses gelten, sind diese jedoch nicht wesentlich. Auch eine ungewöhnliche Freiheit in der Gestaltung der Arbeit und in der Arbeitszeit vermag nichts an der unselbständigen Stellung des Steuerpflichtigen zu ändern<sup>1242</sup>.

### **1422. Verheiratete**

#### **14221. Grundsatz: einheitliches bzw. gemeinsames Steuerdomizil**

Nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung befindet sich das Steuerdomizil von *verheirateten unselbständig Erwerbenden*<sup>1243</sup> grund-

---

<sup>1238</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 4 a, Nr. 7.

<sup>1239</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 4 a, Nr. 10; BGer, 13.4.1954, i.S. Walther, E. 3; vgl. aber K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 4 a, Nr. 9.

<sup>1240</sup> Bger, 7.5.2008, 2C\_646/2007; BGE 132 I 29; BGer, 5.4.2004, i.S. A. X., E. 3.1 = BStPra 2004, 151 = StE 2004 A 24.31 Nr. 1; K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, I B, Nr. 8; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 29 ff.

<sup>1241</sup> BGer, 27.9.2005, i.S. A.X. und B.X., E. 3.2, nicht publ.; K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, I B, Nr. 10.

<sup>1242</sup> BGer, 29.7.2005, 2P.98/2005; K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, I B, Nr. 5, 9 und 10.

<sup>1243</sup> Darunter fallen auch Beamte: vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 d, Nr. 1–9; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 a, Nr. 26.

sätzlich am Familienort, weil sich dort normalerweise der Mittelpunkt der persönlichen Interessen befindet und die stärkeren Beziehungen liegen<sup>1244</sup>. Für Familien gilt grundsätzlich ein gemeinsames Steuerdomizil<sup>1245</sup>. Zu einer Steuerteilung kommt es nicht. Der Familienort bildet grundsätzlich Hauptsteuerdomizil. Ist somit nur *ein* Ehepartner *erwerbstätig* und liegen Arbeitsort und Familienort an zwei verschiedenen Orten, bleibt der Familienort Steuerdomizil, auch wenn aus *arbeitsbedingten* Gründen<sup>1246</sup> oder wegen zu grosser Entfernung<sup>1247</sup> *keine tägliche (Pendler) oder wöchentliche Rückkehr (Wochenaufenthalter)* an den Familienort möglich ist<sup>1248</sup>. Von Bedeutung ist eine *regelmässige* Rückkehr. Verbringt zudem der Steuerpflichtige die ihm zustehenden *dienstfreien* Tage, die *Feiertage und Ferien* tatsächlich am Familienort, bleibt dieser Steuerdomizil<sup>1249</sup>.

Bei Trennung von Arbeits- und Familienort bedient sich das Bundesgericht bei der Beurteilung des gemeinsamen Steuerdomizils, wie die Praxis zeigt, folgender Faktoren: Distanz zwischen Arbeits- und Familienort, Regelmässigkeit der Rückkehr, Wohnverhältnisse am Arbeitsort und Familienort, affektive Beziehungen und Dauer der Trennung vom Arbeits- und Freizeitort<sup>1250</sup>. Nicht massgebend ist der Umstand, ob das Anstellungsverhältnis befristet oder unbefristet ist<sup>1251</sup>.

Das Bundesgericht hat aber verschiedene Ausnahmen zugelassen und in mehreren Fällen zwischen unterschiedlichen Aufenthaltsorten den Arbeitsort als steuerrechtliches Hauptsteuerdomizil bzw. als Mittelpunkt der Lebensinteressen gewählt. Dies gilt vor allem dann, wenn die Ehefrau

---

<sup>1244</sup> BGE 131 I 145 E. 4.2 = StE 2006 A 21.1 Nr. 5 = Pra 95 Nr. 28; BGer, 7.4.2004, i.S. A. und B.C., E. 2.2 = ASA 73, 424 = StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2 = ZStP 13, 19; BGE 125 I 54 E. 2b; ASA 63, 836 E. 2.

<sup>1245</sup> Vgl. auch ARNOLD, 454.

<sup>1246</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 a, Nr. 11 und 14; StR 49, 580, E. 2b.

<sup>1247</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 12; StR 49, 580, E. 2b.

<sup>1248</sup> ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 29; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 a, Nr. 5, 8, 26.

<sup>1249</sup> Vgl. BGE 121 I 14 E. 4a; StR 49, 540; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 a, Nr. 22; Idem, wenn ein kinderloses Ehepaar an einem Ort arbeitet, jedoch das Wochenende an einem anderen Ort verbringt, vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 2 c, Nr. 4.

<sup>1250</sup> Vgl. BGer, 19.3.2009, 2C\_748/2008; BGer, 14.11.2006, 2P.159/2006; ASA 63, 839 = StR 1994, 580 = StE 1994 A 24.21 Nr. 7; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, Nr. 26 und 27; § 3, I B, 2 a, Nr. 3, 7, 8, 10.

<sup>1251</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 a, Nr. 12, 14, 15 und 16. Ergo macht auch eine vorübergehende Arbeit an einem Arbeitsort diesen nicht zum Steuerdomizil.

dem Mann folgt bzw. den Haushalt an den Ort verlegt, wo der Pflichtige arbeitet, und selbst eine Arbeit aufnimmt. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Familie oder das Ehepaar das Wochenende in einem anderen Kanton verbringt<sup>1252</sup>. Massgebend ist der Umstand, dass beide Partner gemeinsam an einem Ort den massgebenden faktischen Lebensmittelpunkt haben<sup>1253</sup>. Sind verheiratete Personen am selben Wochenaufenthaltort arbeitstätig, gilt dieser deshalb als Hauptsteuerdomizil, weil dort die stärkeren Beziehungen gepflegt werden. Der Wochenaufenthaltort gilt erst recht als Hauptsteuerdomizil, wenn die Ehegatten das Wochenende aus Gründen, die im Arbeitsverhältnis liegen, nicht zusammen an einem gemeinsamen Wochenendort verbringen können<sup>1254</sup>. Bei kinderlosen Ehepaaren gilt dies in der Regel auch dann, wenn ihre Beziehungen zu einem regelmässig aufgesuchten Wochenendaufenthaltort intensiver sind als zu einer gewöhnlichen Zweitwohnung<sup>1255</sup>. In einem Urteil vom 9. März 1987 hat das Bundesgericht bei einem selbständig Erwerbenden in leitender Stellung das Steuerdomizil am Arbeitsort angenommen, wo er eine Wohnung gemietet hatte und mit seiner Ehefrau die meiste Zeit verbrachte<sup>1256</sup>. Es änderte nichts daran, dass er in einem anderen Kanton eine Mietwohnung beibehalten hatte, die hauptsächlich von seinem dort studierenden Sohn benützt wurde. Gemäss Bundesgericht fiel weniger ins Gewicht, dass der Sohn und bei Auslandsabwesenheiten des Pflichtigen teilweise auch die Ehefrau in dieser Wohnung lebten und die ganze Familie 25 Wochenende im Jahr dort verbrachte<sup>1257</sup>.

Der Familienort gilt auch dann nicht mehr als Steuerdomizil, wenn dieser tatsächlich aufgegeben wurde, weil sich einer der Ehepartner beispielsweise eine Zweitwohnung eingerichtet hatte, in der Absicht, sich auch an dienstfreien Tagen am Arbeitsort aufzuhalten; diese Wahl lässt die Vermutung aufkommen, dass zum Arbeitsort *engere* Beziehungen

---

<sup>1252</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1a, Nr. 17–18; § 3, I B, 3, Nr. 20.

<sup>1253</sup> ASA 67, 91 = StE 1998 A 24.21 Nr. 11.

<sup>1254</sup> ASA 52, 659.

<sup>1255</sup> HINDERSMANN/MYSSSEN, N 199; ARNOLD, 455 f.; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 a, Nr. 17; § 3, I B, 2 a, Nr. 24.

<sup>1256</sup> ARNOLD, 480.

<sup>1257</sup> ARNOLD, 480.

bestehen<sup>1258</sup>. Zieht der erwerbstätige Teil an den Arbeitsort und folgen seine Familienangehörigen innert kurzer Zeit nach, verlagert sich das Hauptsteuerdomizil unmittelbar an den Arbeitsort<sup>1259</sup> (eine kurze Trennung zwischen zivilrechtlichem Wohnsitz und Arbeitsort ist gemäss neuer Rechtsprechung des Bundesgerichts dann nicht von Bedeutung)<sup>1260</sup>.

Das Bundesgericht hat aber in einem besonderen Fall dem Wochenendort eines kinderlosen Ehepaares einen höheren Stellenwert beigemessen und ihn als Hauptsteuerdomizil erklärt, obwohl der Arbeitsort ausserhalb des Wochenendortes lag<sup>1261</sup>. Es begründete seinen Entscheid damit, dass eine solche Ausnahme dann gerechtfertigt sei, "wenn das auswärtige Arbeiten durch die Arbeitsmarktsituation verursacht ist und der Aufenthalt während der Woche in eigener Wohnung durch die grosse Distanz bedingt ist"<sup>1262</sup>. Voraussetzung für einen Steuerwohnsitz am Wochenendort ist somit, dass dort weiterhin die persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen gepflegt werden und die beruflichen Interessen in den Hintergrund treten.

#### 14222. Getrennte Steuerdomizile

Wie bereits ausgeführt, sind es mehrere Faktoren, welche den faktischen Lebensmittelpunkt eines Pflichtigen zu bestimmen vermögen. Wo dieser liegt, wird überwiegend durch die persönlichen, familiären und gesellschaftlichen Beziehungen geprägt<sup>1263</sup>. Massgebend ist die Eruiierung

---

<sup>1258</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 23, 26, 27; ASA 63, 839 = StR 49, 580 = StE 1994 A 24.21 Nr. 7; ASA 62, 443. Vgl. auch in Bezug auf die affektiven Beziehungen BGE 123 I 289 E. 2b; StR 52, 46.

<sup>1259</sup> Das Bundesgericht hat in seiner Praxis zum "Wechsel des Arbeitsortes" anfänglich angenommen, dass sich der Wohnort unmittelbar an den neuen Arbeitsort verlagere, wenn der Pflichtige nach Antritt der Stelle für die Familie eine Wohnung zu suchen beginnt (vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 c, Nr. 10). In der Nachkriegszeit hatte es diese Rechtsprechung fallengelassen. Das Bundesgericht betrachtete den Arbeitsort als Steuerdomizil erst im Zeitpunkt der Übersiedlung der Familie an den Arbeitsort (K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 c, Nr. 12). Später hat es erneut die alte Praxis übernommen (vgl. ASA 35, 244 ff.). Im Erbschaftssteuerrecht ist in solchen Grenzfällen massgebend, wo sich der eigentliche Mittelpunkt ideeller, gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Betätigungen des Erblassers befand. Der Mittelpunkt der Interessen verlagert sich erst dann, wenn er samt Familie an den Arbeitsort übersiedelte und dort diesen Mittelpunkt schaffte. Bestand dieser Wille, wurde aber durch die äusseren Tatsachen nicht zum Ausdruck gebracht, gilt der Arbeitsort nicht als letzter Wohnsitz. Damit bleibt der alte Wohnsitz massgeblicher letzter Wohnsitz.

<sup>1260</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 c, Nr. 12 und 13.

<sup>1261</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 a, Nr. 24.

<sup>1262</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 a, Nr. 19; ASA 71, 662.

<sup>1263</sup> ARNOLD, 454; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 30.

desjenigen Ortes, zu welchem die stärkeren Beziehungen unterhalten werden. Geht das Bundesgericht bei Verheirateten grundsätzlich davon aus, dass der Familienort Hauptsteuerdomizil bildet, hat es in Abweichung seines Prinzips verschiedentlich anerkennen müssen, dass Ehepartner, trotz Bestehens einer ehelichen Bande, getrennte Hauptsteuerdomizile haben können. Unterbleibt beispielsweise, aus freiwilligen Gründen oder um Fahrtkosten zu sparen, eine regelmässige Rückkehr an den Familienort, kann daraus geschlossen werden, dass einer der Ehegatten den Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Arbeitsort verlagert hat<sup>1264</sup>.

Mit dem Inkrafttreten des neuen Eherechts fiel zudem für die Ehefrau jede Einschränkung weg. Der abgeleitete Wohnsitz wurde abgeschafft<sup>1265</sup>. Für jeden Ehegatten bestimmt sich der Wohnsitz in zivilrechtlicher Hinsicht selbständig. In doppelbesteuerungsrechtlicher Hinsicht besteht deshalb kein Grund, den selbständigen Wohnsitz der Ehefrau nicht als Steuerdomizil anzuerkennen<sup>1266</sup>. Mit gleichzeitigem Weiterbestehen der ehelichen Gemeinschaft können die Eheleute trotzdem getrennte Steuerdomizile haben<sup>1267</sup>. Für jeden Partner ist somit aufgrund konkreter Umstände gesondert zu prüfen, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet bzw. wo das Hauptsteuerdomizil liegt. Dabei ergeben sich verschiedene Konstellationen. Massgebend können mehrere Kriterien sein, die in ihrer Gesamtheit zu berücksichtigen sind. Nicht entscheidungsrelevant sind einzelne typische Merkmale. So kann der Fall möglich sein, dass die Ehegatten *dauernd getrennte* Wohnsitze haben, wenn aus den Umständen hervorgeht, dass die Beziehungen zu den jeweiligen Orten

---

<sup>1264</sup> ASA 73, 424 = StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2 = ZStP 13, 19; ASA 63, 836, E. 2b; BGE 121 I 16 E. 4b; K. LOCHER/P. LOCHER § 3, I B, 3, Nr. 18 und 20.

<sup>1265</sup> Dies gilt auch im Fall der Bestimmung der Steuerdomizile für Ehefrauen in unselbständiger Erwerbstätigkeit, in leitender Stellung und in selbständiger Erwerbstätigkeit; vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 3, Nr. 20.

<sup>1266</sup> Schon früher galt der Ort der Familienniederlassung als sekundäres Steuerdomizil, sofern am Arbeitsort des Ehemannes das primäre Steuerdomizil begründet war. In dieser Hinsicht hat das neue Eherecht im interkantonalen Steuerrecht keine grundlegende Änderung bewirkt. Immerhin stellt nun der selbständige Wohnsitz für die Ehefrau ein Hauptsteuerdomizil dar. Vgl. BGE 121 I 14 E. 5b = ASA 65, 593 = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1 = ZStP 1995, 292; so auch YERSIN, StR 43, 346.

<sup>1267</sup> BGE 121 I 16 E. 4 = ASA 65, 593 = StR 1995, 287 = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1 = ZStP 1995, 292.

intensiver sind. Es ist daher von getrennten Steuerwohnsitzen der Ehepartner auszugehen<sup>1268</sup>.

#### 1423. Konkubinatspaare

Sind *beide* Konkubinatspartner an einem vom Freizeitort verschiedenen Arbeitsort *erwerbstätig*, so gilt der Wochenaufenthaltort als Steuerdomizil, wenn die Beziehungen zum Arbeitsort stärker einzustufen sind<sup>1269</sup>. Dies kann selbst dann gelten, wenn die Beziehungen zum Wochenendort intensiver als gewöhnlich sind<sup>1270</sup> oder die Partner das Wochenende an getrennten Orten verbringen<sup>1271</sup>. Ausnahmen sind hingegen dann denkbar, wenn der Aufenthalt am Arbeitsort lediglich der Ausbildung oder Weiterbildung dient, d.h., also nur während kurzer Dauer beansprucht wird und von Beginn an feststand, dass kein neuer steuerrechtlicher Wohnsitz begründet werden soll<sup>1272</sup>, oder die gesellschaftlichen Beziehungen zum Familienort nach wie vor überwiegen und aus den Umständen zu erkennen ist, dass die Beziehungen zum Familienort überwiegen<sup>1273</sup>. In diesen besonderen Fällen bleibt entweder der faktische Lebensmittelpunkt am elterlichen Wohnort oder am Wochenendort, je nachdem, wo die Konkubinatspaare den Lebensmittelpunkt ihrer Interessen haben und ihre Freizeit verbringen<sup>1274</sup>.

Gehen *beide* Konkubinatspartner an *getrennten* Arbeitsorten einer *Erwerbstätigkeit* nach und treffen sie sich am Wochenende an einem bestimmten Freizeitort, wo sie sich in ihrer dienstfreien Zeit aufhalten und dort auch ein eigenes Heim besitzen und ihre persönlichen,

---

<sup>1268</sup> Dies gilt selbst bei selbständig oder unselbständig Erwerbstätigen in leitender Stellung; vgl. auch; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 3, Nr. 18 und 20; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 30.

<sup>1269</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 41 und 42; BGE 115 Ia 216 E. 3; ASA 62, 443; 58, 166. Zur Begründung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes bei einem Konkubinatsverhältnis, vgl. BGer, 19.7.2010, 8C\_196/2010, E. 5.3.

<sup>1270</sup> ASA 62, 443; 58, 166; BGer, 20.1.1994, i.S. R., E. 3 und 4; BGE 115 Ia 216 E. 3.

<sup>1271</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 27; BGE 115 Ia 216 E. 3.

<sup>1272</sup> StR 47, 451; auch ARNOLD, 460.

<sup>1273</sup> ARNOLD, 460; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 14.

<sup>1274</sup> BGE 125 I 56 E. 2; 123 I 293 f. E. 2a; LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 42.

gesellschaftlichen Beziehungen pflegen, gilt der *Freizeitort* als Mittelpunkt der Lebensverhältnisse und somit als Steuerdomizil<sup>1275</sup>.

#### 1424. Alleinstehende Erwerbstätige

Das Bundesgericht geht grundsätzlich davon aus, dass sich mit zunehmender Aufenthaltsdauer am Arbeitsort der Mittelpunkt der Lebensinteressen eines alleinstehenden unselbständigen Wochenaufenthalters an den Arbeitsort verschiebt, auch wenn der Steuerpflichtige regelmässig an seinen früheren (elterlichen) Wohnort zurückkehrt<sup>1276</sup>. Dies gilt umso mehr, wenn die steuerpflichtige Person neben einem langjährigen Arbeitsverhältnis eine eigene, selbst möblierte Wohnung und einen neuen Freundeskreis geschaffen hat<sup>1277</sup>. In diesen besonderen Fällen wird dem Arbeitsort gegenüber dem Familienort ein grösseres Gewicht beigemessen, weil sich das Zentrum der persönlichen und gesellschaftlichen Beziehungen an den Arbeitsort verlagert<sup>1278</sup>. Nach Ansicht des Bundesgerichts lockern sich allmählich die Beziehungen einer sich seit über fünf Jahren ununterbrochen am selben Arbeitsort aufhaltenden Person zum elterlichen Familienort, insbesondere wenn dieselbe das dreissigste Altersjahr überschritten hat<sup>1279</sup>. Diese isolierte resp. schematische Betrachtung darf aber nicht vorbehaltlos angewandt werden, es bedarf einer sorgfältigen Berücksichtigung des Einzelfalles<sup>1280</sup>.

So hat das Bundesgericht von dieser Regel Ausnahmen gemacht. In einem Entscheid hat es für einen 43-jährigen *ledigen unselbständig tätigen* Wochenaufhalter den Familienort weiterhin als Steuerdomizil betrachtet, weil neben der regelmässigen wöchentlichen Rückkehr an den

---

<sup>1275</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 14 und 15.

<sup>1276</sup> StE 2012 A 24.21 Nr. 23; BGer, 7.5.2008, 2C\_646/2007, E. 3.3.1; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 19, 32, 35 und 36; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 45 ff.

<sup>1277</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 19, 21, 35, 42 und 46.

<sup>1278</sup> Vgl. auch BGE 113 Ia 467 f. E. 4.

<sup>1279</sup> Sog. *Basler Praxis*; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 38; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 21, E. 3c, und Nr. 35–39, 41 und 46; BGer, 2.11.2011, 2C\_178/2011; ASA 62, 444 ff.; BGer, 27.8.2008, 2C\_230/2008 = StR 64, 302; BGer, 3.7.1998, i.S. G.X. = BstPra 1998, 229; BGer, 20.1.1994, i.S. Dr. W., E. 2, 3 = ASA 63, 839 = StR 1994, 580 = StE 1994 A 24.21 Nr. 7.

<sup>1280</sup> StE 2011 A 24.21 Nr. 22; StE 2010 A 24.21 Nr. 21; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 38; ARNOLD, 459.



Familienort die familiären und freundschaftlichen Beziehungen zum Elternort besonders intensiv waren, obwohl er seit mehreren Jahren am gleichen Arbeitsort tätig war und keinerlei Absicht zeigte, den Arbeitsort zu verlassen<sup>1281</sup>. Bei solchen besonderen Umständen obliegt es den Behörden des Kantons, in welchem der Arbeitsort liegt, zu beweisen, dass die Beziehungen zum Arbeitsort stärker zu gewichten sind als jene zum elterlichen Familienort<sup>1282</sup>.

Das Bundesgericht geht bei *jüngeren* Ledigen, die sich unter der Woche am Arbeitsort aufhalten, aber die Wochenenden und Feiertage regelmässig am Elternort verbringen, davon aus, dass das Steuerdomizil sich an jenem Ort befindet, wo die Eltern und Familien wohnen und die gesellschaftlichen, persönlichen und familiären Beziehungen gepflegt werden<sup>1283</sup>.

### **143. Steuerdomizil unselbständig Erwerbstätiger in leitender Stellung**

Eine leitende Stellung im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird dann angenommen, wenn jemand ein bedeutendes Unternehmen leitet, besondere Verantwortung zu tragen hat und zahlreichen Mitarbeitenden vorsteht<sup>1284</sup>. Nicht notwendig ist, dass er die massgebende Geschäftsführung des Unternehmens innehat, erforderlich ist jedoch eine Position als Direktor oder dergleichen für eine bedeutende Unternehmung oder einen Teil einer solchen mit zahlreichen untergebenen Arbeitnehmenden<sup>1285</sup>.

---

<sup>1281</sup> Vgl. StE 2011 A 24.21 Nr. 22; BGer, 2.12.2009, 2C\_892/2008; ASA 63, 839; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 22, 34, 37 und 40; BGer, 14.11.2006, 2P.159/2006, E. 3; StR 1994, 580; ARNOLD, 472 mit Bezug auf Urteil vom 26.6.1995, Steuerpra. SO 1995 Nr. 28.

<sup>1282</sup> Vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 45 und 46; BGer, 2.11.2011, 2C\_178/2011 = StE 2012 A 24.21 Nr. 23.

<sup>1283</sup> Vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 2 b, Nr. 19 und 33. Dies kann auch dann gelten, wenn der Aufenthalt dem Erlernen einer Sprache dient. Vgl. aber StE 2012 A 24.21 Nr. 23.

<sup>1284</sup> Vgl. BGE 132 I 35 = StR 61, 213; 125 I 468 E. 2d; BGer, 29.7.2002, i.S. A.X. und B.X., E. 2b = Steuerpr. BE 2002, 82 = StE 2003 A 24.21 Nr. 14; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 b, Nr. 19 und 20.

<sup>1285</sup> ARNOLD, 476; *verneint* wurde die leitende Stellung bei einem Arzt, der "als Manager Medical Services" bei einer schweizerischen Filiale einer amerikanischen Unternehmung tätig war, in K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 b, Nr. 17.

Bei dieser Art Tätigkeit kann sich unweigerlich der Schwerpunkt der Beziehungen zum Arbeitsort verlagern. Unter diesen Voraussetzungen erfährt gemäss bundesgerichtlicher Praxis der Grundsatz der Massgeblichkeit der Familienniederlassung als Steuerdomizil eine Ausnahme und der Arbeitsort wird vorbehaltlos zum Lebensmittelpunkt<sup>1286</sup>. Der Grund dieser Abweichung liegt darin, dass bei leitenden Anstellungen die ganze Persönlichkeit in Anspruch genommen wird, sodass die familiären Beziehungen gegenüber dem Arbeitsort in den Hintergrund geraten<sup>1287</sup>. Deshalb erachtet es das Bundesgericht in diesem besonderen Fall für angebrachter, die wirtschaftlichen Interessen stärker zu gewichten und eine Trennung von zivilrechtlichem Wohnsitz und Arbeitsort vorzunehmen und Letzteren als Hauptsteuerdomizil zu erklären<sup>1288</sup>. Dies soll selbst dann gelten, wenn die steuerpflichtige Person Wochenaufenthalterin ist, wobei es genügt, wenn sie am Arbeitsort in einem Hotel oder in einer Pension wohnt. Kehrt sie aber an den Familienort *täglich* zurück (sog. Pendler), wird *keine* Trennung von Familien- und Arbeitsort vorgenommen; der Familienort bleibt trotz Art der Anstellung weiterhin Steuerdomizil<sup>1289</sup>. Ledige in leitender Stellung haben am Arbeitsort ihr Steuerdomizil auch dann, wenn sie an den Wochenenden regelmässig an den zivilrechtlichen Wohnsitz zurückkehren und dort ihre Beziehungen pflegen<sup>1290</sup>.

Anders zu gewichten ist die Frage, wo das letzte Steuerdomizil eines Erblassers lag. Zur Beantwortung dieser Frage müssen die tatsächlichen Umstände abgeklärt werden, und zwar müssen bei deren Abwägung nicht unbedingt die materiellen Interessen im Vordergrund stehen, sondern es können, trotz leitender Stellung, lediglich die affektiven und familiären Beziehungen im Mittelpunkt der Interessen stehen. Geht aus den Umständen hervor und kann aus den Absichten des Erblassers abgeleitet werden, dass die Beziehungen zum Familienort gegenüber dem Arbeitsort stärker waren, liegt das letzte Steuerdomizil am Familienort. Der

---

<sup>1286</sup> Vgl. BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Komm. StHG, N 5 zu Art. 3; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 51 ff.

<sup>1287</sup> K. LOCHER/P. LOCHER § 3, I B, 1 b, Nr. 18.

<sup>1288</sup> Diese Regel gilt für unselbständig erwerbende Verheiratete.

<sup>1289</sup> BGE 132 I 35 = StR 61, 213; BGer, 11.9.2007, 2C\_112/2007, E. 3.1 = StE 2008 A 24.24. 3 Nr. 3 = ZStP 17, 20; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 b, Nr. 20 und 21.

<sup>1290</sup> ASA 31, 94 ff.

Arbeitsort gilt aber dann als letztes Steuerdomizil, wenn der Erblasser aus freiem Willen seine Freizeit am Arbeitsort verbrachte und nur in grösseren Zeitabständen zum Familienort zurückkehrte. So hatte das Bundesgericht in einem Entscheid vom 26. September 1994 bei einem Steuerpflichtigen, der als Direktor eines Grand-Hotels in einem bedeutenden Kurort tätig war und damit eine leitende Stellung innehatte, das Steuerdomizil am Arbeitsort bestimmt, da er als Direktor nicht nur während der 251 Öffnungstage des Hotels, sondern auch in den Vorbereitungsphasen anwesend und in das öffentliche Leben involviert war<sup>1291</sup>.

Dasselbe gilt bei der Beantwortung der Frage, welcher Kanton die Schenkungssteuerhoheit hat. Diese steht demjenigen Kanton zu, in welchem der Schenker im Zeitpunkt des Eigentums- oder Rechtsübergangs seinen faktischen Lebensmittelpunkt bzw. seine stärksten Beziehungen hat. Dieser wird nach den gleichen oben erwähnten Prinzipien ermittelt.

#### **144. Steuerdomizil selbständig Erwerbstätiger**

Selbständig Erwerbende haben dort ihr Steuerdomizil, wo sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen haben, d.h. wo in der Regel die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen sind und die Freizeit verbracht wird<sup>1292</sup>.

Der Geschäftsort tritt in solchen Fällen vor dem Familiendomizil zurück, auch wenn die Person den grössten Teil ihrer Zeit am Arbeitsort verbringt. Eine Änderung des Arbeitsortes zieht keinen Wechsel des zivilrechtlichen Wohnsitzes nach sich, ausser wenn die Familie bzw. der Ehepartner folgt oder die Absicht dazu kundgegeben wird und die Vereinigung der Familie lediglich noch eine "Formalität" darstellt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen verlagert sich dann an den neuen Arbeitsort<sup>1293</sup>. So hatte aber das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 11. März 1932 i.S. Erben des Joh. Burri bestimmt, dass das Steuerdomizil eines Feldmausers am Arbeitsort war, weil er zu diesem Ort stärkere Beziehungen als zu seinem elterlichen

---

<sup>1291</sup> BGer, 2P.352/1994, E. 3, zitiert bei ARNOLD, 477.

<sup>1292</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I C, 2, Nr. 2.

<sup>1293</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I C, 2, Nr. 3.

Heimwesen hatte, wo er nur einen Monat im Sommer und vier Monate im Winter verbrachte<sup>1294</sup>.

Es sind somit die Umstände des Einzelfalles in Betracht zu ziehen und die unterschiedlich ins Gewicht fallenden Momente gegeneinander abzuwägen. Die Grundsätze für unselbständig erwerbende Personen gelten entsprechend.

## **145. Steuerdomizil von Beamten**

Bei Beamten gilt grundsätzlich der Familienort als Steuerdomizil<sup>1295</sup>. Es sind weitgehend die familiären und persönlichen Beziehungen massgebend, die "nur dann zurückzutreten haben, wenn gegenüber dem Ort der Familienniederlassung, die durch Berufstätigkeit geschaffenen Verpflichtungen und Bande zum Arbeitsort stärker sind"<sup>1296</sup>.

## **15. Alternierender Wohnsitz**

Der sog. alternierende Wohnsitz kennzeichnet sich dadurch, dass "die Beziehungen zu beiden Orten von ungefähr gleicher Intensität sind, etwa weil der Pflichtige an beiden Orten berufstätig ist, seine Familienangehörigen ihn regelmässig begleiten und der Aufenthalt an beiden Orten ungefähr von gleicher Dauer ist. Dass der Pflichtige an einem Ort ein eigenes Geschäft betreibt, im anderen Kanton in unselbständiger Stellung berufstätig ist oder zu Erholungszwecken dorthin zieht, hindert die Annahme eines alternierenden Wohnsitzes so wenig wie die Tatsache, dass der Pflichtige an einem Ort in einer eigenen Liegenschaft wohnt, im anderen dagegen sich in einer gemieteten oder ihm durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Wohnung aufhält"<sup>1297</sup>. In der jüngeren Recht-

---

<sup>1294</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I C, 2, Nr. 1.

<sup>1295</sup> BGE 131 I 145 ff. = RDAF 2005 II, 294; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 d, Nr. 1–4.

<sup>1296</sup> Als Beispiel seien BGer, 19.3.1945, i.S. Schacht = ZBl 46, 291, und BGer, 4.3.1948, i.S. Albertoni (nicht publ.) erwähnt, wonach das Bundesgericht für den Förster bestimmt hatte, dass dieser seinen Wohnsitz am Dienstort habe, weil er nicht in regelmässigen Zeitabständen an den Familienort zurückkehren konnte. Vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I B, 1 d, Nr. 5.

<sup>1297</sup> BGE 131 I 145 E. 4.2 = Pra 2006 Nr. 28 = StE 2006 A 24.1 Nr. 5 = RDAF 2005 II, 294; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 3, Nr. 6.

sprechung behandelt das Bundesgericht auch jene Fälle als alternierende Wohnsitze, wenn der Steuerpflichtige in kürzeren Abständen an zwei Orten verweilt, jedoch zusammengerechnet an beiden Orten ungefähr die gleiche Zeit verbringt und zu beiden Orten Beziehungen von ungefähr gleicher Intensität unterhält<sup>1298</sup>.

Tritt diese Fallkonstellation auf, wird die Ermittlung des Hauptsteuerdomizils schwierig: Wenn der Mittelpunkt der materiellen und ideellen Interessen *abwechslungsweise* und in *regelmässigen* Zeitabständen von einem Ort zum andern verlegt wird, nimmt das Bundesgericht eine hälftige Teilung der Steuerhoheit zwischen den beteiligten Kantonen vor. Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern hingegen zieht die Praxis die Folgerung, dass es aus dem einmaligen Charakter des die Steuerpflicht auslösenden Vorganges nur einen Wohnsitz geben könne, und lehnt daher die Anerkennung von Doppelniederlassungen entsprechend ab<sup>1299</sup>. Diese Ansicht trägt den heute geltenden tatsächlichen Verhältnissen nicht mehr gebührend Rechnung. Es kann auf die Einmaligkeit der Steuer nicht ankommen. Das Festhalten am zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff, wonach es nur einen Wohnsitz gibt, kann in jenen Fällen nicht überzeugen, wo tatsächlich ein Erblasser oder Schenker zu zwei Orten gleich starke Beziehungen unterhält. Es mag zufällig erscheinen, an welchem Ort der Erblasser stirbt oder der Schenker sich im Zeitpunkt des Vollzugs des Schenkungsversprechens befindet<sup>1300</sup>.

Die hier starre Anlehnung an das Zivilrecht durch das Bundesgericht ist aufgrund der heute geltenden sozialen Umstände sachlich nicht mehr gerechtfertigt. Eine hälftige Teilung der Steuerhoheit zwischen den beteiligten Kantonen bzw. den Hauptsteuerdomizilen würde den Tatsachen besser entsprechen<sup>1301</sup>.

---

<sup>1298</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 3, Nr. 7, 8 und 9; StR 66, 85; BGE 131 I 145 E. 4.2; 101 Ia 558 = Pra 65 Nr. 136; BGE 100 Ia 243 E. 2 und 3 = Pra 63 Nr. 263 = ASA 44, 546; ASA 49, 94; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 58.

<sup>1299</sup> StR 56, 814; RICHNER/FREY, N 58 zu § 2; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 17.

<sup>1300</sup> RICHNER/FREY, N 58 zu § 2.

<sup>1301</sup> Vorbehalt bleibt nach wie vor die ausschliessliche Steuerhoheit des Belegenheitskantons.

## 16. Der gesetzliche Wohnsitz als steuerrechtlicher Wohnsitz

Für gewisse Kategorien von Personen wird der Wohnsitz nicht nach den allgemeinen Regeln von Art. 23 Abs. 1 ZGB bestimmt, sondern nach rein formellen Beziehungen (Art. 25 ZGB). Der gesetzliche Wohnsitz gemäss Zivilrecht ist somit auch für den steuerrechtlichen Wohnsitz massgebend.

### 161. Steuerdomizil Minderjähriger

Für die unter elterlicher Sorge stehenden Kinder leitet sich deren gesetzlicher Wohnsitz grundsätzlich vom Wohnsitz der Eltern ab<sup>1302</sup>. Dort befindet sich somit der steuerrechtliche Wohnsitz. Bei gerichtlich getrennt lebenden Eltern bestimmt sich der steuerrechtliche Wohnsitz nach dem Wohnsitz jenes Elternteils, unter dessen Obhut das Kind steht<sup>1303</sup>.

Ist die Person noch minderjährig, aber bereits *selbständig* erwerbstätig, gelten in Abweichung von den gesetzlichen Wohnsitzregeln des Zivilrechts die allgemeinen Regeln zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes. Dies bedeutet, dass die minderjährige Person *selbständig* ihr Steuerdomizil wählen kann. Steuerdomizil kann demnach am Arbeitsort sein<sup>1304</sup>, wenn dieser Ort auch zum Mittelpunkt der ideellen Interessen gemacht wird<sup>1305</sup>. Der Familienort bleibt hingegen Steuerdomizil, wenn die minderjährige erwerbstätige Person Pendlerin oder Wochenaufenthalterin ist und am Familienort regelmässig persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt oder *unselbständig* erwerbstätig ist<sup>1306</sup>.

Ist das Kind Waise oder wurde beiden Elternteilen die elterliche Sorge entzogen, so befindet sich sein gesetzlicher Wohnsitz am Sitz der Vormundschaftsbehörde<sup>1307</sup>, d.h. dort, wo die Vormundschaft *tatsächlich*

---

<sup>1302</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 7, N 16.

<sup>1303</sup> Art. 25 Abs. 1 ZGB.

<sup>1304</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, III B, Nr. 2; BGE 45 II 245.

<sup>1305</sup> BGE 80 I 187 = Pra 43 Nr. 103 = ZBl 55, 437 ff. = StR 9, 551.

<sup>1306</sup> BGE 67 II 82.

<sup>1307</sup> Art. 25 Abs. 2 ZGB.

ausgeübt wird<sup>1308</sup>. So hat das Bundesgericht zur Eröffnung des Erbanges und der Erhebung der Erbschaftssteuer auf beweglichem Vermögen eines verstorbenen Mündels den Kanton der Vormundschaftsbehörde für zuständig erklärt<sup>1309</sup>.

Erhält das Kind einen Beirat oder einen Beistand, wird der Wohnsitz nach den allgemeinen Gesichtspunkten ermittelt, weil verbeiratete und verbeiständete Personen durch die amtliche Fürsorge in ihrer Bewegungsfreiheit nicht eingeschränkt werden<sup>1310</sup>. Insbesondere können sie ihren Wohnsitz frei wählen.

## **162. Steuerdomizil volljähriger bevormundeter, verbeirateter und verbeiständeter Personen**

*Bevormundete* Personen haben ihren zivilrechtlichen Wohnsitz gemäss Art. 25 Abs. 2 ZGB am Sitz der Vormundschaftsbehörde. Das Steuerdomizil des Mündels befindet sich gemäss Praxis des Bundesgerichts an jenem Ort, wo *tatsächlich* die Vormundschaft ausgeübt wird. Dies gilt auch dann, "wenn nachträglich zufolge Wohnsitzwechsels im Sinn von Art. 377 ZGB eine andere Behörde zuständig geworden ist, sowie dann, wenn die Behörde von Anfang an nicht zuständig war"<sup>1311</sup>. Damit wird auf eine förmliche Übertragung verzichtet, wenn sich diese aus administrativen Gründen verzögert<sup>1312</sup>. Ein solches Domizil ist auch für den Ort der Erbschaftsbesteuerung massgebend<sup>1313</sup>.

Für *verbeiratete* und *verbeiständete* Personen gelten dagegen die allgemeinen Regeln.

---

<sup>1308</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, III A, 1, Nr. 3–6; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 7, N 18.

<sup>1309</sup> BGE 59 I 211; 39 I 608; 34 I 297; 30 I 701; 27 I 41.

<sup>1310</sup> Art. 25 Abs. 1 ZGB; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 7, N 18; ZUPPINGER, ASA 42, 142; vgl. auch ASA 41, 141.

<sup>1311</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, III A, 1, Nr. 3.

<sup>1312</sup> Vgl. ARNOLD, 484 f.; vgl. auch ZBl 58, 338 = ASA 28, 470 = StR 14, 400.

<sup>1313</sup> BGE 27 I 41 f.

## 163. Steuerdomizil eines Verschollenen

Als Wohnsitz einer verschollenen Person gilt der tatsächliche Wohnsitz, den diese im Zeitpunkt der Todesgefahr oder der letzten Nachricht hatte<sup>1314</sup>. Einige Steuergesetze fingieren indes einen eigenen Wohnsitz und weichen von dieser Regelung ab. Als letzter Wohnsitz gilt der Sitz der Vormundschaftsbehörde, die das Vermögen des Verschollenen verwaltet. Fallen jedoch tatsächlicher Wohnsitz und fingierter Wohnsitz auseinander, muss der fingierte Wohnsitz zurücktreten.

Die steuerliche Wohnsitzfiktion soll m.E. nur dann zur Geltung kommen, wenn weder ein tatsächlicher Wohnsitz noch ein Aufenthaltsort des Verschollenen ermittelt werden kann.

## 2. Bedeutung des fiktiven Wohnsitzes im Doppelbesteuerungsrecht

### 21. Unterschiedliche Rechtslage im interkantonalen und internationalen Verhältnis

Gemäss Art. 24 Abs. 1 ZGB bleibt zivilrechtlich der einmal begründete Wohnsitz einer Person so lange bestehen, bis ein neuer Wohnsitz erworben worden ist. Das Bundesgericht lehnt die Übertragung dieser zivilrechtlichen Regelung auf das Doppelbesteuerungsrecht mit der Begründung ab, steuerrechtlich sei der *tatsächliche* und *nicht* der *fiktive* Wohnsitz massgebend<sup>1315</sup>. Steuerrechtlich relevant seien die physische andauernde Präsenz an einem Ort und der Wille, diesen Ort als Mittelpunkt seiner Lebensführung zu machen. Trete ein fiktiver Wohnsitzort in Konkurrenz mit einem tatsächlichen längeren Aufenthaltsort, solle in solchen Fällen für die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Sinn von Art. 23 ZGB *kein strenger* Massstab angelegt werden<sup>1316</sup>. Es bleibt allerdings zu bemerken, dass die Aufgabe des bisherigen Wohnortes

---

<sup>1314</sup> Art. 35 und 38 ZGB; ZUPPINGER, ASA 42, 142.

<sup>1315</sup> BGer, 15.12.2011, B 2011/136, E. 2.4; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 30.

<sup>1316</sup> Vgl. u.a. BGer, 16.6.2009, 2C\_827/2008; BGE 108 Ia 252 ff. = Pra 72 Nr. 82 = StR 38, 370.



gegeben ist, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen tatsächlich an den neuen Wohnort verlegt wurde<sup>1317</sup>. Werden aber auch die geringen Anforderungen nicht erfüllt, bleibt es beim alten Wohnsitz als Steuerdomizil<sup>1318</sup>. Der Nachweis des neuen Wohnortes wird dadurch erbracht, dass der Wille, an einem anderen Ort zu wohnen, auch umgesetzt werden muss und äusserlich wahrnehmbar ist<sup>1319</sup>. Eine gewisse Kontinuität des Verweilens muss vorhanden sein<sup>1320</sup>.

Begibt sich ein bisher in der Schweiz unbeschränkt Steuerpflichtiger ins Ausland, ist die Frage, ob eine Wohnsitzfiktion nach wie vor Gültigkeit hat, in der Lehre umstritten<sup>1321</sup>. Das Bundesgericht geht prinzipiell davon aus, dass im internationalen Steuerrecht an der zivilrechtlichen Notion des Wohnsitzbegriffs und damit am fiktiven Wohnsitz festzuhalten sei, weil der rechtliche Gehalt des Begriffs des DBG und des StHG sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des ZGB anlehnt<sup>1322</sup>. Seiner Ansicht nach bleibt der alte Wohnsitz so lange bestehen, als der Steuerpflichtige nachweisbar nicht einen neuen Wohnsitz im Ausland begründet hat<sup>1323</sup>.

Es hat aber auch Ausnahmen gemacht: In einem älteren Entscheid, ASA 54, 225 ff., hat es entschieden, dass es im besonderen Fall nach § 3 TG StG keine Wohnsitzfiktion gebe, da die steuerrechtliche kantonale Norm nicht auf das Zivilrecht verweise. Das Recht der direkten Steuer nach BdBSt

---

<sup>1317</sup> BGer, 15.12.2011, B 2011/136, E. 2.3 f., in Bezug auf den Wohnsitz eines Angehörigen der SWISSKOY; K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 29 und 30; § 3, I A, 2 c, Nr. 4. Im Fall des Entzugs der Niederlassung oder des Aufenthaltes geht der bisherige Wohnsitz verloren, und dies auch dann, wenn der Ausgewiesene die Absicht verkündet, an den früheren Wohnsitz oder Tätigkeitsort zurückzukehren.

<sup>1318</sup> HINDERSMANN/MYSEN, N 221; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 15.

<sup>1319</sup> StE 2008 B 11.1. Nr. 21.

<sup>1320</sup> BGer, 7.12.2010, 2C\_355/2010, E. 4; ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 94; StE 2008 B 11.1 Nr. 21.

<sup>1321</sup> BGer, 18.1.2011, 2C\_472/2010 = StR 66, 425; StE 2011 A 32 Nr. 17, E. 2.2; Zu den verschiedenen Meinungen siehe RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 10 zu Art. 3 DBG; Bejahend REINMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 44 zu § 3 StG; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, N 2a zu Art. 3 DBG; ARNOLD/MEIER/SPINNLER, 8; Verneined ZWEIFEL/HUNZIKER, N 94 zu § 6. REICH/WALDBURGER verneinen ebenso die Wohnsitzfiktion in: Rechtsprechung im Jahr 2007 (2.Teil), IFF Forum für Steuerrecht 2008, 300; LOCHER, Internationales Steuerrecht, 205 f., bejaht eine solche Fiktion im Fall des Fehlens eines DBA.

<sup>1322</sup> BGer, 15.12.2011, B 2011/136, E. 2.3; StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.1; so auch BGer, 26.7.2004, 2A.475/2003, E. 2.2; StR 55, 514; BGer, 15.12.2011, B 2011/136, E. 2.4; vgl. auch Gerichtssentscheid des Kantons Luzern vom 30.8.2010, A 09 154, A 09 155 (LU), E. 2 = LGVE 2010 II Nr. 22.

<sup>1323</sup> StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.1; BGer, 26.7.2004, 2A.475/2003, E. 2.2; StR 55, 514; HINDERSMANN/MYSEN, N 222; ASA 60, 501.

sehe wohl eine solche Wohnsitzfiktion vor, könne aber in casu nicht angewendet werden, da die kantonale Norm keine solche Wohnsitzfiktion beinhaltet. Massgebend waren hier die kantonalen Verhältnisse<sup>1324</sup>.

Fast zwanzig Jahre später, in StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.1, äusserte sich das Bundesgericht in Anlehnung an seine geltende Praxis und somit im gegenteiligen Sinn zu ASA 54, 225 ff. Ohne eigentlich zu prüfen, ob das interne Recht überhaupt anwendbar ist, schützte das Bundesgericht in casu den letztinstanzlich kantonalen Entscheid des Kantons Thurgau<sup>1325</sup>, wonach ein steuerpflichtiger Rentner nach wie vor seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Thurgau behielt, weil er keinen genügenden Beweis erbracht hat, dass sein Wohnsitz tatsächlich ins Ausland verlegt wurde. Es stellte wohl fest, dass seine Wohnung nicht mehr bewohnbar war und die Firma stillgelegt wurde. Seiner Ansicht nach war aber der Rückgriff auf die Wohnsitzfiktion gar nicht nötig, allein schon deshalb, weil der Pflichtige nicht genügend klar dokumentiert hatte, wo sich faktisch sein neuer Wohnsitz im Ausland befand. Der Beweis einer Verlegung des Wohnsitzes wurde seiner Ansicht nach nicht erbracht, daher sei die Annahme des Fortbestehens des schweizerischen Wohnsitzes korrekt gewesen. Um den Entscheid zu begründen, wies es hilfsweise auf die Missbrauchsgefahr hin. Falls es nicht streng durchgreife, bestünde für die Zukunft die Gefahr, dass auch andere von dieser Möglichkeit Gebrauch machen könnten. Eine andere Sichtweise wäre deshalb fehl am Platz<sup>1326</sup>. Die äusseren Umstände, wie die Aufgabe seiner Wohnung und die Stilllegung seiner Firma, genügten nach Ansicht des Bundesgerichts nicht, um die Vermutung der kantonalen Steuerbehörden zu widerlegen. Es nahm an, dass der AHV-Rentner seinen Wohnsitz im Kanton Thurgau bzw. in der Schweiz behielt, auch wenn er nur noch lose Beziehungen zur Schweiz hatte. Der Sohn wohne nach wie vor in der Schweiz und leere den Briefkasten seines Vaters. Andere Tatsachen, ob der Vater ein Zimmer im Haus des Sohnes belegte oder ob und allenfalls wieviele Male er in den letzten fünf Jahren in die Schweiz zurückkehrte und wie lange er sich in der Schweiz bis zur nächsten Reise aufhielt, wurden nicht abgeklärt. Die

---

<sup>1324</sup> Vgl. dazu BGer, 30.9.2010, 2C\_484/2009, E. 3.2; BGE 135 II 262 E. 1.3.

<sup>1325</sup> StE 2011 B 11.1 Nr. 22 (Thurgauer Fall); K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 30.

<sup>1326</sup> StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.1 mit Verweis auf die hinsichtlich ergangenen Entscheide.

Steuerbehörden hätten de facto auch kein rechtsmissbräuchliches Verhalten des Rentners nachweisen können. Dass jemand für längere Zeit keinen festen Aufenthaltsort haben kann, im Rentneralter um die ganze Welt reisen könnte, wurde vom Bundesgericht nicht einmal in Erwägung gezogen. Formelle Dokumente, wie Passeinträge oder Kreditkartenbelege, reichen nicht für den Beweis eines neuen Wohnsitzes im Ausland aus. Das Bundesgericht hätte den Fall an die Vorinstanz zur weiteren Sachverhaltsabklärung zurückweisen müssen (Art. 107 BGG) und nicht einfach systematisch zugunsten des Fiskus ein hypothetisches Verhalten oder eine hypothetische Rechtslage annehmen dürfen.

## 22. Festhalten an der Wohnsitzfiktion gerechtfertigt?

Der Steuerpflichtige hat nach der ihm verfassungsrechtlich gewährleisteten Niederlassungsfreiheit das Recht, den Wohnsitz frei zu wählen und diesen auch, sei es aus Ersparnisgründen (ohne des Vorwurfs eines Rechtsmissbrauchs schuldig zu werden), sei es aus anderen Gründen, ins Ausland zu verlegen. Er kann also frei entscheiden, welchen Ort er sich zum Lebensmittelpunkt machen möchte.

Das Bundesgericht hält bei seiner Rechtsprechung richtigerweise fest, dass für die Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland weder die Registrierung am neuen Wohnort noch die Abmeldung am alten Wohnsitz von Bedeutung sind. Nicht entscheidend ist auch die Lösung der Verbindungen zum alten Wohnsitz<sup>1327</sup>. Bedeutend sind hingegen vielmehr die gesamten Umstände, woraus hervorgeht, dass sich die steuerpflichtige Person am neuen Ort mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhalte, also ihren Lebensmittelpunkt an den neuen Ort verlegt habe<sup>1328</sup>. Dieser Ansicht kann nicht beigespflichtet werden, sie geht zu weit. Einzig und allein massgebend ist die Aufgabe des schweizerischen Wohnsitzes. Diese soll sich aus den äusserlich erkennbaren Umständen ergeben. Dies setzt nicht notwendigerweise die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland oder den Abbruch der

---

<sup>1327</sup> StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.1; BGer, 16.5.2002, 2A.443/2001, E. 6.2 mit Verweis auf die Lehre.

<sup>1328</sup> BGer, 18.1.2011, 2C\_472/2010 = StR 66, 425; StE 2011 B 11.1 Nr. 22, E. 4.1; BGer, 30.9.2010, 2C\_484/2009, E. 3.2; 16.5.2002, 2A.443/2001, E. 6.2.

Beziehungen zur Familie oder zum Bekanntenkreis voraus<sup>1329</sup>. Die Aufgabe eines Wohnsitzes kann vielmehr durch die äusserlich wahrnehmbaren Umstände ermittelt werden, indem keine Wohnung mehr vorhanden ist (und Fehlen einer anderen Unterkunft in der Schweiz) und/oder die Arbeit bzw. die wirtschaftlichen Interessen aufgegeben wurden. Auch die persönlichen Beziehungen müssen nicht unbedingt mit der Aufgabe eines Wohnsitzes aufgegeben werden, sie lockern sich erfahrungsgemäss aber allmählich und unweigerlich. Ist also eine derart starke Veränderung eingetroffen, dass aus den gesamten Umständen die Absichten einer Person erkennbar hervorgehen und das Fortbestehen eines Wohnsitzes in der Schweiz unmöglich ist, kann angenommen werden, dass der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt nicht mehr in der Schweiz hat. Der Steuerpflichtige hat *diesen* Beweis zu erbringen, jedoch nicht den Umstand, dass er im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet hat. So kann gemäss schweizerischem Landesrecht die Beibehaltung der Steuerpflicht auch nicht davon abhängen, ob die steuerpflichtige Person in einem anderen Staat besteuert wird oder nicht<sup>1330</sup>. Gleichermassen kann ein neuer Wohnsitz im Ausland nicht mit formellen Dokumenten, wie Kreditkartenbelegen oder Passeinträgen, bewiesen werden. Dies geht zu weit und ist willkürlich. Jedermann kann den schweizerischen Wohnsitz aufgeben ohne unbedingt einen neuen Wohnsitz im Ausland zu begründen, er kann sich ebenso gut dafür entscheiden, in verschiedenen Staaten kurze Aufenthalte zu machen. Das Festhalten an einem fiktiven Wohnsitz kann aus schweizerischer Sicht wohl von Vorteil sein, entspricht aber nicht den reellen Gegebenheiten. Früher oder später werden auch Weltenbummler sich im Allgemeinen wieder niederlassen und einen neuen Wohnsitz begründen.

### **3. Qualifizierter Aufenthaltsort als Steuerdomizil**

Als Aufenthalt gilt die tatsächliche Anwesenheit an einem Ort ohne die Absicht des längeren Verweilens. Eine kurze Dauer des tatsächlichen Verweilens für das Begründen eines Aufenthaltes genügt jedoch nicht.

---

<sup>1329</sup> So auch ZWEIFEL/HUNZIKER, § 6, N 97.

<sup>1330</sup> Sie dazu StE 2011 A 32 Nr. 17, E. 2.2; 2008 B 11.1 Nr. 21.

Somit kann nicht jeder Aufenthaltsort ein Steuerdomizil begründen. Demnach begründet auch ein Aufenthalt in einem *Kurort, einer Lehranstalt oder Strafanstalt* kein steuerrelevantes Domizil, wenn der Lebensmittelpunkt nicht dorthin verlegt wird. Umgekehrt kann aber ein Aufenthalt zu *besonderen* Zwecken als Wohnsitz begründet werden, wenn der Aufenthalt für eine längere und unbestimmte Zeit aufgenommen werden muss<sup>1331</sup>.

Obwohl die Kantone grundsätzlich den blossen Aufenthalt nicht mit dem Wohnsitz gleichsetzen und an den blossen Aufenthalt eines Erblassers oder Schenkers in einem anderen Kanton grundsätzlich keine Steuerhoheit anknüpfen, solange ein Wohnsitz nachgewiesen werden kann<sup>1332</sup>, besteht dennoch die Möglichkeit, dass bei Fehlen eines Wohnsitzes die Aufenthaltskantone ihre Steuerhoheit auf solche sich im Kanton aufhaltende Personen beanspruchen können, wenn sie in ihrem Steuergesetz eine entsprechende Regelung vorsehen<sup>1333</sup>. Konkurrieren mehrere Aufenthaltsorte miteinander, ist massgebliches Steuerdomizil jener Ort, zu dem aufgrund der vorliegenden Umstände die stärkeren Beziehungen bestehen.

Der Aufenthaltsort gilt somit dann als Steuerdomizil, wenn eine Person sich in der Schweiz während einer bestimmten Zeit aufhält, jedoch keinen Wohnsitz hat, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält<sup>1334</sup>. Der Aufenthaltsort in der Schweiz kann auch dann als Steuerdomizil beansprucht werden, wenn eine Person einen Wohnsitz im Ausland aufgegeben und noch keinen neuen im Inland begründet hat.

---

<sup>1331</sup> Vgl. vorne, 12. Kap., II., 122., 249 f.; K. LOCHER/P. LOCHER § 3, II B, 1, Nr. 3 und 4.

<sup>1332</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 3, I A, 1, Nr. 21; LOCHER, Einführung, 27 f.

<sup>1333</sup> Für Erbschafts- und Schenkungssteuern als Beispiele: Art. 2 lit. a und b BE ESchG; Art. 148 lit. a und c TI LT.

<sup>1334</sup> Der Aufenthalt im Kanton wird dann begründet, wenn dieser bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit mehr als 30 Tage bzw. ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit mehr als 90 Tage dauert (sog. qualifizierter Aufenthalt). Vgl. auch Art. 3 Abs. 1 StHG; StE 2008 B 11.1 Nr. 21.

### III. Der Belegenheitsort als Spezialsteuerdomizil

Der Belegenheitsort als Spezialsteuerdomizil entfaltet dann seine Steuerhoheit, wenn Erblasser oder Schenker zwar nicht als Person, wohl aber mit bestimmten wirtschaftlichen Interessen mit der Gebietshoheit verbunden ist. Verbunden ist ein Erblasser oder Schenker mit einem Kanton beispielsweise durch Grundstücke oder Rechte an solchen, welche als unbewegliches Vermögen qualifiziert werden. Die Steuerpflicht ist hier, im Gegensatz zur unbeschränkten Steuerpflicht, rein objektbezogen. Die Steuerpflicht am Belegenheitsort kann deshalb allein kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründet werden und ist daher lediglich beschränkter Art. Der Belegenheitsort stellt parallel einen dem Wohnsitzort gleichgestellten Anknüpfungsort dar und hat ausschliessliche Besteuerungshoheit. Diese Tatsache entlastet den Belegenheitsort nicht, dem auswärts wohnenden Grundeigentümer jene steuerrechtliche Stellung einzuräumen, welche dieser einnähme, wenn er mit seinem gesamten Vermögen der Steuerhoheit des Belegenheitsortes unterworfen wäre.

## 13. Kapitel

### Zuteilungsnormen

#### I. Einleitende Bemerkungen

Die bundesgerichtlichen Zuteilungsnormen bezeichnen für jedes Steuerobjekt die dafür massgebende Art der steuerrechtlichen Zugehörigkeit und damit den Kanton, welcher mit Rücksicht auf den Gegenstand der Besteuerung örtlich befugt ist<sup>1335</sup>. Im Einklang mit dem Prinzip der Vermeidung der Doppelbesteuerung in thesi soll dieses nach der Systematik geordnete "Zuteilungsnormensystem" grundsätzlich doppelbesteuerungsrechtliche Konflikte von vornherein lösen<sup>1336</sup>. Gleichermassen wird auch die Abgrenzung der Steuerhoheit durch das Bundesgericht hinsichtlich Erbschaften und Schenkungen lückenlos vollzogen. Dies hat zur Folge, dass in jedem einzelnen Fall eindeutig feststehen soll, welchem Kanton die Besteuerungsbefugnis von Erbschaften und Schenkungen zusteht<sup>1337</sup>. Die Zuweisung einzelner Vermögensbestandteile bietet aber nicht immer Gewähr dafür, Kollisionen zu vermeiden: Da die Kantone im Rahmen der verfassungsrechtlichen bzw. bundesgesetzlichen Schranken ihre Steuergesetzgebung frei gestalten und steuerbare Sachverhalte unterschiedlich bewerten können, kann es vorkommen, dass das gleiche Steuerobjekt im interkantonalen Verhältnis mit verschiedenen Steuerarten doppelt oder sogar mehrfach belastet wird<sup>1338</sup>.

#### II. Geltungsbereich der Zuteilungsnormen

Die Zuteilungsnormen für Erbschafts- und Schenkungssteuern gelten für *unentgeltliche* Zuwendungen, die von den als Einkommen behandelten

---

<sup>1335</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, 98 f.

<sup>1336</sup> Nachdem das Steuerobjekt und nicht die Steuerart massgebend ist, wird die Qualifizierung des Steuerobjektes vor der Zuteilung vorgenommen.

<sup>1337</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 1 ff.

<sup>1338</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 14, N 10 ff.

*entgeltlichen* Vermögenszuflüssen zu unterscheiden sind <sup>1339</sup>. Die Qualifikation eines Wertzuflusses als Schenkung, als Erbschaft oder als Einkommen ist deshalb notwendig, weil damit die Steuerhoheit des im interkantonalen Verhältnis steuerberechtigten Kantons bestimmt wird <sup>1340</sup>. Während im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer die Verhältnisse des Erblassers oder Schenkers massgebend sind, werden hinsichtlich des Einkommens und des Vermögens die Verhältnisse des Empfängers bestimmend.

Keine Differenzierung wird bezüglich des Geschäfts- und Privatvermögens gemacht. Geschäfts- bzw. Betriebsstättevermögen wird als Privatvermögen behandelt und entweder dem letzten Wohnsitz des Erblassers bzw. dem Wohnsitz des Schenkers oder, wenn es sich um unbewegliches Vermögen handelt, dem Belegenheitsort zugeteilt <sup>1341</sup>. Beteiligungen an Personengesellschaften werden analog gehandhabt und – unter Vorbehalt von Liegenschaften – dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers bzw. dem Wohnsitz des Schenkers im Zeitpunkt des Rechts- und Eigentumsübergangs zugewiesen.

### III. Differenzierung zwischen beweglichem und unbeweglichem Vermögen für die Zuteilung der einzelnen Steuerobjekte

#### 1. Einleitung

Die Zuteilungsnormen für Erbschaften und Schenkungen gelten für das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen, welches zufolge Todes oder unter Lebenden zugewendet wird. Für die Anknüpfung ist zusätzlich eine Differenzierung zwischen beweglichem und unbeweglichem Vermögen notwendig, denn Zuwendungen von *beweglichem* Vermögen zufolge Todes oder Schenkung werden *dem letzten Wohnsitz des Erblassers bzw. Wohnsitz des Schenkers* im Zeitpunkt des Rechts- oder

---

<sup>1339</sup> Vgl. dazu vorne 3. Kap., I. und II., 14 ff. und 20 ff.

<sup>1340</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 5 ff. und 12 ff.

<sup>1341</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 31 f.



Eigentumsvollzuges zugeteilt, während Zuwendungen von *unbeweglichem* Vermögen dem *Belegenheitsort* zugewiesen werden.

## 2. Das bewegliche Vermögen und seine Behandlung im interkantonalen Verhältnis

Die kantonalen Steuergesetze enthalten keine begriffliche Umschreibung des beweglichen Vermögens<sup>1342</sup>. Sie gehen vom Grundstücksbegriff aus, welcher in der Regel dem Zivilrecht nachgebildet ist. Bewegliches Vermögen kann somit *e contrario* aus der begrifflichen Umschreibung des unbeweglichen Vermögens abgeleitet werden. Als solches gilt das gemäss kantonalem Recht nicht als unbeweglich eingestufte Vermögen, unabhängig davon, ob es sich dabei um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt<sup>1343</sup>.

Das Bundesgericht hat bisher zur Frage, was bewegliches und unbewegliches Vermögen ist, nie grundsätzlich Stellung nehmen müssen. Im Einklang mit seiner Vorgehensweise hat es die Qualifikation des beweglichen Vermögens nur in einzelnen konkreten Fällen vorgenommen<sup>1344</sup>. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis wird vom zivilrechtlichen Grundstücksbegriff ausgegangen und der Begriff des beweglichen Vermögens aus Umkehrschluss abgeleitet. Diese Regel gilt im interkantonalen Verhältnis jedoch nicht absolut. So wurden im Rahmen der Einkommenssteuern gewisse als zivilrechtlich eingestufte bewegliche Vermögensteile aufgrund ihrer Funktion und im Hinblick auf deren wirtschaftliche Bedeutung dem Liegenschaftskanton zugewiesen<sup>1345</sup>. Im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht hält hingegen das Bundesgericht nach wie vor an der zivilrechtlichen Notion des beweglichen Vermögens fest.

---

<sup>1342</sup> Was die Steuergesetze unter beweglichem Vermögen verstehen, ergibt sich meistens mittelbar aus den Bewertungsvorschriften, wo die einzelnen Vermögensteile im Zusammenhang mit Bewertungsfragen aufgezählt werden. Es handelt sich jedoch um keine eigentliche Definition des beweglichen Vermögens.

<sup>1343</sup> Vgl. die detaillierte Aufstellung in § 44 SH StG; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 16, N 5 ff.

<sup>1344</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 8: "Bei Schenkungen von Mobiliarvermögen, d.h. von Fahrhabe, Wertpapieren oder Geld" als Beispiele von beweglichem Vermögen.

<sup>1345</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I B, Nr. 27: wie das zur Hausverwaltung gehörende Mobiliar.

Unter den Begriff des beweglichen Vermögens fallen prinzipiell *vermögenswerte bewegliche* Rechte. Darunter sind *nicht nur die beweglichen körperlichen* Sachen zu verstehen, deren räumliche Lage ohne Substanzverlust beliebig verändert werden kann, da sie nicht in fester Verbindung mit dem Boden stehen<sup>1346</sup>, sondern auch alle anderen Rechte wie die der sachenrechtlichen Herrschaft fähigen *res incorporales*<sup>1347</sup>. Unter den Begriff des beweglichen Vermögens fallen somit zum Beispiel: Eigentumsrechte an beweglichen Sachen (bewegliche körperliche Sachen des Hausrats, Bargeld, Viehhabe und Maschinen), Kontokorrent- und andere Guthaben bei Banken und Sparkassen, Spar- und Postcheckguthaben, Obligationen, Depositenhefte, geldwerte Ansprüche aus Versicherungen, Beteiligungen an juristischen Personen, wie Genossenschaftsanteile, Aktien, Stammanteile, Beteiligungen an einfachen Gesellschaften sowie an Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, Rechte gegenüber Familienstiftungen, Beteiligungen an Trusts des angelsächsischen Rechts, Trustzertifikate und Anlagefondszertifikate, Urheberrechte und Patente<sup>1348</sup>. Zu den *beweglichen* Vermögenswerten gehören auch geldwerte Ansprüche aus öffentlichem Recht, wie beispielsweise aus Enteignungen oder Steuerrecht.

Das Bundesgericht hat *Forderungen* jeglicher Art (d.h. Grundpfandverschreibungen, Schuldbriefe und Gült), welche zufolge Tod oder als Zuwendung unter Lebenden übergehen, zum *beweglichen* Vermögen des Darlehensgebers erklärt. Für das Bundesgericht ist es nicht von Bedeutung, ob die Forderung *hypothekarisch gesichert ist*, da *solche* Forderungen nach Praxis des Bundesgerichts ebenfalls *bewegliches* Vermögen darstellen<sup>1349</sup>.

Das Bundesgericht hat ferner den der Ehefrau nach Eherecht zukommenden Vorschlagsanteil zum beweglichen Vermögen gezählt, weil dieser als obligatorische Forderung gegen den Ehemann gilt<sup>1350</sup>.

---

<sup>1346</sup> Diese unterteilen sich also in Mobiliar- und Immobiliarsachenrechte. Vgl. auch ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 4 zu Art. 13.

<sup>1347</sup> Immaterialgüterrechte; ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 4 zu Art. 13.

<sup>1348</sup> Vgl. ZUPPINGER, ASA 42, 146.

<sup>1349</sup> BGE 41 I 187; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 16, N 5.

<sup>1350</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, II, Nr. 4.

Aktienanteile an einer Mieter- oder Immobiliengesellschaft, welche infolge Tod<sup>1351</sup> anfallen, werden immer (auch beim Übergang sämtlicher Aktien) als bewegliches Vermögen angesehen<sup>1352</sup>.

### 3. Das unbewegliche Vermögen

#### 31. Begriff und Inhalt

Grundeigentum untersteht der Steuerhoheit des Kantons, auf dessen Gebiet es liegt. Dieser klare und generelle Grundsatz besagt aber über Begriff und Inhalt einer unbeweglichen Sache nichts. Die Zuweisung der Kompetenz, Grundeigentum zu besteuern, berechtigt den Kanton, das Steuerobjekt Grundeigentum zu definieren und inhaltlich zu konkretisieren. Ob irgendein Steuerobjekt die Eigenschaft einer unbeweglichen Sache hat, ist somit eine Frage des kantonalen Rechts<sup>1353</sup>. Diese Legiferierungsfreiheit lässt den Kantonen die Möglichkeit offen, eine eigene Definition des Grundstücksbegriffs vorzunehmen oder den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff zu übernehmen, ihn zu erweitern oder einzuschränken.

In der Tat hat es die Mehrheit der Kantone unterlassen, einen eigenen Begriff zu normieren. Für den Grundstücksbegriff wird primär auf die zivilrechtlichen Bestimmungen zurückgegriffen<sup>1354</sup>. Es kommen aber auch Bestimmungen mit erweitertem Grundstücksbegriff<sup>1355</sup> oder überhaupt

---

<sup>1351</sup> In Analogie zum Erbschaftssteuerrecht sollen Schenkungen von Beteiligungen an Mieter- oder Immobilienaktiengesellschaften aus dem ergänzenden Charakter der Schenkungssteuer gleich gehandhabt werden. Im Fall einer *gemischten* Schenkung können zwei verschiedene Hoheitsträger wegen zwei verschiedener Steuerobjekte Steuerhoheit haben.

<sup>1352</sup> Auch in dem besonderen Fall (BGE 95 I 26 E. 2), wo "die Gesellschaft bereits beschlossen hatte, das Grundeigentum in das Miteigentum der Aktionäre übergehen zu lassen. Der Erblasser hatte noch kein Stockwerkeigentum erworben. Auf die Erben überging nur das Eigentum an den Aktien und das Forderungsrecht aus dem Darlehen, jedoch kein Grundeigentum". Diese Äusserungen sind lediglich zivilrechtlich zu verstehen. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise wird daher ausgeschlossen. Anders beurteilte das Bundesgericht hingegen die Veräusserung der Anteile einer Immobiliengesellschaft, wo es das Besteuerungsrecht dem Belegenheitskanton zugewiesen hatte. Vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I D, Nr. 14 und § 6, II, Nr. 13. Zum Begriff der Immobiliengesellschaft, vgl. StR 65, 576.

<sup>1353</sup> Vgl. als Beispiel § 2 Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Luzern: "im Sinn dieses Gesetzes gilt [...]".

<sup>1354</sup> Art. 42 Abs. 2 und 3 TI StG; § 4 Abs. 1 BL ESchG.

<sup>1355</sup> § 144 II AG StG; vgl. aber § 51 AG StG. Diese sog. erweiterte beschränkte Steuerpflicht kommt aber nur beschränkt zur Geltung.

keine Bestimmungen über den Grundstücksbegriff vor<sup>1356</sup>. Jene kantonale Steuergesetze, welche eine Erweiterung des zivilrechtlichen Grundstücksbegriffs vorgenommen haben, behandeln sogar bestimmte zivilrechtliche bewegliche Vermögensteile als Grundstücke<sup>1357</sup>.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Grundstücksbegriff in den kantonalen Steuerrechte nur teilweise dem Zivilrecht nachgebildet ist.

Nachfolgend wird jedoch im Einzelnen auf Begriff und Inhalt des Grundeigentums im Sinn des Zivilrechts eingegangen.

## 32. Zivilrechtlicher Grundstücksbegriff

### 321. Liegenschaften mit ihren Bestandteilen

Der Begriff der Liegenschaft wird im ZGB nicht definiert. Hingegen äussert sich die Grundbuchverordnung in Art. 2 lit. a GBV wie folgt: "*Liegenschaft*: jede Bodenfläche mit genügend bestimmten Grenzen"<sup>1358</sup>. Die Begrenzung von Grund und Boden ist *dreidimensional* zu verstehen, und zwar in dem Sinn, dass der Grundeigentümer seine Herrschaft nicht nur horizontal, sondern auch vertikal<sup>1359</sup>, jedoch immer abgegrenzt, ausüben kann.

Die Sachherrschaft des Grundeigentümers erfasst als solche auch Bauten, Pflanzen, auf oder im Grund befindliche Quellen und Grundwasser<sup>1360</sup>. Mit der Liegenschaft verbunden sind somit auch ihre *Bestandteile*, d.h. alles, was nach der am Ort üblichen Auffassung zu ihrem Bestand gehört und

---

<sup>1356</sup> Wenn das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz keine spezifische Normierung des Grundstücksbegriffs enthält, kann davon ausgegangen werden, dass der im Gesetz über die direkten Steuern enthaltene Grundstücksbegriff in analogiam auch für das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht gilt. Vgl. dazu Art. 4 Abs. 1 SH ESchG, Art. 45 Abs. 1 Satz 2 und 3 SH StG.

<sup>1357</sup> Vgl. als Beispiel: Art. 147 lit. c TI LT.

<sup>1358</sup> ZK-HAAB/SIMONIUS/SCHERRER/ZOBL, N 2 zu Art. 655.

<sup>1359</sup> ZK-HAAB/SIMONIUS/SCHERRER/ZOBL, N 2 zu Art. 655.

<sup>1360</sup> Unter Vorbehalt der Bestimmungen von Art. 677 ZGB über Fahrnisbauten, Art. 678 ZGB und der kantonalen Vorschriften des öffentlichen Rechtes über Grundwasser.

ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann<sup>1361</sup>.

Die Liegenschaft hat eine "Doppelnatur". Sie wird auch im grundbuchtechnischen Sinn so verstanden. Grundbuchtechnisch kann nur dann eine Liegenschaft als Parzelle behandelt werden, sofern "derjenige abgegrenzte Teil der Bodenfläche als ein in sich abgeschlossenes Ganzes den Gegenstand dinglicher Rechte bildet"<sup>1362</sup>. Das bedeutet aber auch, dass, falls einzelne Teile einer in sich geschlossenen Bodenfläche gesondert verpfändet werden, diese nicht mehr als ein einziges Grundstück im grundbuchtechnischen Sinn verstanden werden können.

Durch die Erfassung im Grundbuch hat die Liegenschaft eine selbständige Existenz und kann daher belastet und veräussert werden.

### **322. In das Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte**

Die selbständigen und dauernden Rechte sind beschränkt dingliche Rechte, welche als Dienstbarkeit<sup>1363</sup> auf einem im Privateigentum stehenden Grundstück oder auf einem öffentlichen Boden lasten. Sie werden weder zugunsten einer bestimmten Person noch zugunsten eines bestimmten Grundstückes errichtet. Diese Rechte müssen zudem dauernder Natur sein. Werden sie nicht auf unbestimmte Zeit errichtet, dann gelten sie mindestens für dreissig Jahre. Sie sind den Grundstücken gleichgestellt<sup>1364</sup>.

Voraussetzung für die Verdinglichung der selbständigen und dauernden Rechte ist die Aufnahme in das Grundbuch. Sind diese zudem

---

<sup>1361</sup> Art. 642 Abs. 1 ZGB und Art. 642 Abs. 2 ZGB. Gebäude und Pflanzen werden zum Immobilienbesitz gerechnet, auch wenn ihr Eigentümer am Boden nicht Eigentum, sondern nur eine langjährige Nutzung hat.

<sup>1362</sup> ZK-HAAB/SIMONIUS/SCHERRER/ZOBL, N 3 zu Art. 655.

<sup>1363</sup> Diese Rechte können auch als irreguläre Personaldienstbarkeit für mindestens 30 Jahre errichtet werden. Wird die irreguläre Personaldienstbarkeit zum Beispiel nur für zehn Jahre errichtet, so erhält sie kein eigenes Grundbuchblatt. Vgl. auch Art. 779, 780 und 781 ZGB, als irreguläre Personaldienstbarkeit jedoch für mindestens 30 Jahre. Vgl. aber ZUPPINGER, ASA 42, 143; ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 3 zu Art. 13.

<sup>1364</sup> ZK-HAAB/SIMONIUS/SCHERRER/ZOBL, N 8 zu Art. 655; vgl. auch RYSER, 332 f.

selbständig<sup>1365</sup> und verhandelbar<sup>1366</sup>, können sie belastet, verpfändet und vererbt werden. Aus der Selbständigkeit des Rechts leitet sich ab, dass solche mit der Person verbundenen Rechte nicht den Grundstücken gleichgestellt sind. Sie gehen unter, sobald der Berechtigte darauf verzichtet oder stirbt.

Zu den selbständigen und dinglichen Rechten sind die Grundlasten<sup>1367</sup>, das Baurecht<sup>1368</sup>, das Quellenrecht<sup>1369</sup> und das Wasserrecht an öffentlichen Gewässern<sup>1370</sup> zu zählen. Zudem bestehen selbständige und dauernde Rechte des kantonalen Rechts.

### **323. Bergwerke**

Bergwerke sind den Grundstücken gleichgestellt. Unter Bergwerk versteht das ZGB eine "Minerallagerstätte als Teil des Erdkörpers, die mittels bergbautechnischen Vorkehren ausgebeutet wird"<sup>1371</sup>. Das Bergwerk ist eine vom Kanton auf Grund des Bergregals verliehene Bauberechtigung. Die Aufnahme in das Grundbuch wird gefordert.

Nicht unter den Begriff der Bergwerke fallen sog. "tourbières, sablières, carrières"<sup>1372</sup>. Sie können allenfalls als Objekte selbständiger und dauernder Rechte und somit als Grundstücke in das Grundbuch eingetragen werden.

---

<sup>1365</sup> Das heisst, dass das Recht unabhängig vom "berechtigten Grundstück" übertragen werden kann. Kann das Recht jedoch nur mit dem Grundstück übertragen werden, so kann es nicht mehr als selbständig qualifiziert werden (wie Grunddienstbarkeiten).

<sup>1366</sup> ZK-HAAB/SIMONIUS/SCHERRER/ZOBL, N 7 zu Art. 655.

<sup>1367</sup> ZK-HAAB/SIMONIUS/SCHERRER/ZOBL, N 6 zu Art. 655.

<sup>1368</sup> Das Baurecht, geregelt in Art. 675 ZGB, im Besonderen in Art. 779 ff. ZGB, ist das Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstückes ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten und die Baute nach eigenem Belieben zu nutzen. Dieses Recht kann selbständig und dauernd sein und folglich als Grundstück im Sinn von Art. 655 ZGB ins Grundbuch aufgenommen werden. Das Eigentum an der Baute geht auf den Bauberechtigten über.

<sup>1369</sup> Art. 780 ZGB, insb. Art. 780 Abs. 2 ZGB. Es ist das Recht der Aneignung und Ableitung des Quellwassers auf fremdem Grundstück.

<sup>1370</sup> BG vom 22.12.1916 über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte (SR 721.80).

<sup>1371</sup> ZK-HAAB/SIMONIUS/SCHERRER/ZOBL, N 26 zu Art. 655.

<sup>1372</sup> RYSER, 333.

Andernfalls müssen sie als persönliche Rechte behandelt werden, was kollisionsrechtlich eine abweichende Zuteilung zur Folge hat<sup>1373</sup>.

### **324. Miteigentumsanteile an Grundstücken**

Miteigentum ist die Form des gemeinschaftlichen Eigentums, welches kein vorbestehendes Gemeinschaftsverhältnis voraussetzt und sich hauptsächlich durch ein Individualrecht an der Quote (Miteigentumsanteil) auszeichnet<sup>1374</sup>. Das kennzeichnende Merkmal des Miteigentums besteht also darin, dass dem Miteigentümer ein Individualrecht an einer ideellen Quote und ein Gesamtrecht an der Sache selbst zusteht<sup>1375</sup>. Er kann über die Sache grundsätzlich unabhängig vom Willen der übrigen Miteigentümer verfügen<sup>1376</sup>.

Unter den Begriff des Miteigentums fällt u.a. auch das Stockwerkeigentum. Das Stockwerkeigentum stellt Miteigentum an einer bestimmten Quote an einer Liegenschaft dar, verbunden mit einem Sonderrecht<sup>1377</sup>, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu benützen und innen auszubauen. Dieses Sonderrecht wird neben der im Grundbuch festgehaltenen räumlichen Ausscheidung durch eine Wertquote ausgedrückt, welche zahlenmässig das Ausmass der Beteiligung des Stockwerkeigentümers am Rechtsinhalt des Miteigentums fixiert<sup>1378</sup>. Das Stockwerkeigentum stellt hiermit qualifiziertes Miteigentum dar. Miteigentumsanteile und Stockwerkeigentum werden steuerrechtlich gleich behandelt.

### **325. Zugehör eines Grundstückes**

Die Zugehör ist gemäss Art. 644 Abs. 2 ZGB eine bewegliche Sache, die nach der am Ort geltenden üblichen Auffassung oder nach dem klaren

---

<sup>1373</sup> Vgl. dazu RYSER, 333.

<sup>1374</sup> Vgl. BSK ZGB II-BRUNNER/WICHTERMANN, N 1 zu Art. 646.

<sup>1375</sup> Vgl. BSK ZGB II-BRUNNER/WICHTERMANN, N 5 zu Vorb. Art. 646–654a.

<sup>1376</sup> Vgl. Art. 646 Abs. 3 ZGB.

<sup>1377</sup> Es wird als rechnerischer Anteil an einem Grundstück verstanden.

<sup>1378</sup> Vgl. Art. 646 Abs. 1 ZGB.

Willen des Eigentümers der Hauptsache dauernd für deren Bewirtschaftung, Benutzung oder Verwahrung bestimmt ist und durch Verbindung, Anpassung oder auf andere Weise in Beziehung zur Hauptsache gebracht wird, der sie zu dienen hat.

Aufgrund dieser Umschreibung werden nur solche Sachen als Zugehör angesehen, die zur Hauptsache eine *Sach- oder Zweckbeziehung* schaffen. Dadurch unterscheidet sich die Zugehör vom Bestandteil. Der Unterschied besteht darin, dass die Zugehör auch ohne Hauptsache eine selbständige Existenz führen kann, während der Bestandteil mit der Hauptsache eine unzertrennliche Einheit bildet.

### 33. Die Behandlung des unbeweglichen Vermögens in doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen

In doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen hat das Bundesgericht unter dem Gesichtswinkel von Art. 127 Abs. 3 BV freie Überprüfungsbefugnis, d.h., es kann, unabhängig von kantonalem Recht, Praxis und zivilrechtlicher Anschauung, eine Sache als beweglich oder unbeweglich qualifizieren. Unbedeutend ist daher, was das kantonale Recht unter dem Begriff des Grundeigentums versteht. Der kantonale steuerrechtlich-normative Grundstücksbegriff kann deshalb im *interkantonalen* Verhältnis eine abweichende Behandlung erfahren. Je nach Qualifikation durch das Bundesgericht kann dem betreffenden Kanton die Besteuerungsbefugnis des in Frage stehenden Objektes zugeteilt oder entzogen werden. Die Zuweisung der Besteuerungsbefugnis begründet aber keine materielle Besteuerungsgrundlage. Entscheidend hierfür ist nur die kantonale gesetzliche Grundlage. Sind namentlich die gesetzlichen Umschreibungen für die Besteuerung am Ort der Belegenheit genügend weit gefasst, läuft der Kanton keine Gefahr, sein Besteuerungsrecht zu verlieren.

Im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsbeschwerden hat das Bundesgericht nur in konkreten Einzelfällen entschieden, ob eine Sache als beweglich oder unbeweglich einzustufen ist. Bis heute wurde noch keine kollisionsrechtliche Definition des Grundstückbegriffs vorgenommen.



Wie aus den einzelnen Entscheiden ersichtlich ist, geht das Bundesgericht primär vom materiell-rechtlichen Begriff von Art. 655 ZGB aus<sup>1379</sup>. Es hat aber bezüglich Einkommenssteuern verschiedentlich Abweichungen von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise vorgenommen und die Zurechnung der einzelnen Güter an die Kantone aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtung vorgenommen. Der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis kommt eine grössere Bedeutung zu. Das Gut erhält eine wirtschaftliche Dimension und unterscheidet sich eigentlich vom ursprünglich zivilrechtlichen Begriff. Es wird demjenigen zugerechnet, der wirtschaftlich wie ein Eigentümer darüber verfügt.

Dies galt vor allem im Hinblick auf die Begriffe des *Bestandteils* und der *Zugehör*, mit denen sich das Bundesgericht verschiedentlich auseinanderzusetzen hatte<sup>1380</sup>. Hat es für *Bestandteile* die zivilrechtliche Umschreibung übernommen, distanzierte sich das Bundesgericht vom zivilrechtlichen Verständnis des *Zugehör*begriffs. *Bestandteile* sind mit Grund und Boden fest verbundene Anlagen, die eine Ortsveränderung ohne Änderung ihrer Substanz nicht zulassen, und damit kann die Besteuerungskompetenz lediglich dem Belegenheitskanton zugewiesen werden. Beim *Zugehör* bezeichnete das höchste Gericht *lediglich einen engeren tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang eines Gegenstandes mit dem Grundstück* als genügend zur Charakterisierung des steuerrechtlichen *Zugehör*begriffs; m.a.W. begründete es seine Praxis damit, dass zur Bejahung des *Zugehör*charakters der zivilrechtlich bewegliche Teil dauernd für den wirtschaftlichen Gebrauch des unbeweglichen Teils diene, welcher der Bewirtschaftung des Grundstückes bzw. der Erzielung eines Ertrages diene und daher wirtschaftlich wie steuerrechtlich als unbeweglicher Teil zu betrachten sei<sup>1381</sup>. Deshalb sei es gerechtfertigt, diesen beweglichen Teil der gleichen Steuerhoheit wie die der Liegenschaft zu subsumieren.

Bestimmte *bewegliche* Vermögensteile, die wegen des engen tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs dem Grundstück nutzen, wurden somit durch das Bundesgericht doppelbesteuerungsrechtlich als *Zugehör*

---

<sup>1379</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH, § 17, N 2.

<sup>1380</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH, § 17, N 3 ff.

<sup>1381</sup> BGE 98 I 165 f.; 68 I 142 = Pra 32 Nr. 5.

bezeichnet. So hatte es *beweglichen Teilen* einer *Fischbruteinrichtung*, insbesondere Trögen, die dauernd für den Gebrauch des unbeweglichen Teils dienten, steuerrechtlich die Eigenschaft als Zugehör zugeschrieben und sie dem Belegenheitskanton zugewiesen<sup>1382</sup>. Gleichermassen betrachtete es das zur Hausverwaltung gehörende Mobiliar als Zugehör, weil dieses wirtschaftlich und gegenständlich eng mit der Liegenschaft zusammenhing<sup>1383</sup>. In einem neueren Entscheid bestätigte es diese Praxis unter der Annahme, dass der Charakter der *Zugehör* im doppelbesteuerungsrechtlichen Sinn nicht streng aufgrund des zivilrechtlichen Zugehörbegriffs zu bestimmen sei, sondern aufgrund der Tatsache, dass die Zugehör eine dauernde, räumliche oder allenfalls auch wirtschaftliche Verbindung der beweglichen Vermögensgegenstände mit dem Grundstück haben soll<sup>1384</sup>. Die Eigenschaft als steuerrechtliche Zugehör wurde hingegen dem *Mobiliar* eines *Privathauses* abgesprochen, da die notwendige Intensität sowohl in räumlicher als auch in wirtschaftlicher Hinsicht fehlte. Dieses kann *nicht* dem Liegenschaftskanton zugeteilt werden, weil die lockere Verbindung die Zuteilung an den Belegenheitskanton nicht rechtfertigt<sup>1385</sup>. Dies gilt gemäss bundesgerichtlicher Praxis auch für Kunstgegenstände. In Analogie zu dieser Praxis ist im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer gleich zu verfahren<sup>1386</sup>.

Das Bundesgericht betrachtet *Fahrnisbauten* interkantonalrechtlich *weder* als Zugehör *noch* als Bestandteil des unbeweglichen Vermögens, unterstellt sie aber der Steuerhoheit des Kantons, auf dessen Gebiet sie errichtet wurden, weil sie ihrer Natur nach in einem sehr engen gegenständlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Liegenschaft stehen, deren Bewirtschaftung sie dienen<sup>1387</sup>. Im Bereich der

---

<sup>1382</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I A, 2, Nr. 4, 6 und 7, und § 7, I B, Nr. 27; BGE 68 I 71 = Pra 31 Nr. 87; BGer, 1.4.1943, i.S. Rugg, nicht publ.; vgl. auch ASA 43, 347 ff.; BGer, 24.10.1973, i.S. Pax Immobilien AG = RTT 1974, 15.

<sup>1383</sup> BGE 68 I 70; 54 I 417.

<sup>1384</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I A, 2, Nr. 4; BGE 68 I 143 = Pra 32 Nr. 5.

<sup>1385</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I A, 2, Nr. 8; BGer, 4.12.1998, i.S. A., E. 4 = Pra 88 Nr. 87.

<sup>1386</sup> Vgl. auch HINDERSMANN/MYSSSEN, N 240 ff.

<sup>1387</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I A, 2, Nr. 4, wobei das Bundesgericht in diesem Fall in keiner Weise auf den zivilrechtlichen Begriff des Bestandteils oder Zugehört Bezug nahm. Die Zuteilung der Einrichtung zur Liegenschaft begründete es rein wirtschaftlich und zwar, dass diese für die Bewirtschaftung des

Erbschafts- und Schenkungssteuer ist m.E. gleich zu verfahren, denn die Fahrnisbaute teilt rechtlich das Schicksal der Liegenschaft<sup>1388</sup>.

Bei *Beteiligungen an Personengesellschaften* ist der Anteil am unbeweglichen Gesellschaftsvermögen vom restlichen Anteil des Gesellschaftsvermögens zu trennen, wobei der Anteil am unbeweglichen Vermögen dem Belegenheitskanton zuzuweisen ist<sup>1389</sup>.

## IV. Ausgewählte Fälle aus kollisionsrechtlicher Sicht

### 1. Vorempfang

Unter Vorempfang oder Erbvorbezug<sup>1390</sup> im *weiteren* Sinn wird jede *zivilrechtlich* unentgeltliche Zuwendung verstanden, die zu Lebzeiten des zukünftigen Erblassers den zukünftigen Erben ausgerichtet wird. Im *engeren* Sinn versteht man unter Vorempfang jene Zuwendung, für die in einem späteren Erbgang eine Ausgleichungspflicht nach den zivilrechtlichen Regeln von Art. 626 ff. ZGB besteht<sup>1391</sup>. Durch den Vorempfang entäussert sich der zukünftige Erblasser endgültig eines Vermögensobjektes oder einer Vermögenssumme zugunsten eines gesetzlichen oder eingesetzten Erben. Der Vermögensübergang findet in einem Zeitpunkt statt, in dem der zukünftige Erblasser noch lebt. Daher rechtfertigt es sich, sowohl den Vorempfang im weiteren als auch im engeren Sinn steuerrechtlich als Schenkung zu behandeln. Die Kantone

---

Grundstücks bzw. zur Erzielung eines Ertrags diene und deswegen die Beziehung zur Liegenschaft sehr intensiv sei, was eine andere Zuteilung ausschliesse.

<sup>1388</sup> HINDERSMANN/MYSEN, N 241.

<sup>1389</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 6.

<sup>1390</sup> Diese Terminologie wird in einigen kantonalen Gesetzen verwendet und ist dem Vorempfang gleichbedeutend. Vgl. MUSTER, 314.

<sup>1391</sup> Art. 626 Abs. 1 und 2, Art. 628 ZGB. Der Vorempfang im engeren Sinn untersteht nach Zivilrecht grundsätzlich der Ausgleichungspflicht, d.h. die gesetzlichen Erben sind gegenseitig verpflichtet, alles zur Ausgleichung zu bringen, was ihnen der Erblasser bei Lebzeiten auf Anrechnung an ihren Erbteil zugewendet hat. Auch was der Erblasser als Heiratsgut, Ausstattung oder durch Vermögensabtretung, Schulderlass oder dergleichen zugewendet hat, untersteht, sofern der Erblasser nichts Gegenteiliges verfügte, der Ausgleichungspflicht. Da die Ausgleichung als ein rein erbrechtliches Institut Einfluss auf die Höhe des Erbteils hat, erhält der Vorempfänger bzw. Erbe entsprechend weniger aus der Erbschaft oder aber den vollen Teil, wenn er seinen Vorempfang in Natur in die Erbschaft wirft. In beiden Fällen unterliegt der um den Vorempfang verringerte Erbanteil der Erbschaftssteuer.

bestimmen jedoch frei, Vorempfänge entweder unter die Schenkungssteuer oder später unter die Erbschaftssteuer fallen zu lassen. Bei Aufschub der Besteuerung werden Vorempfänge erst mit dem Erbgang besteuert.

Das Bundesgericht betrachtet Vorempfänge aus doppelbesteuerungsrechtlicher Sicht hingegen als *Schenkungen*. Es hat entschieden, dass eine unter *Anrechnung* auf den Erbteil gemachte Schenkung von *beweglichem Gut* unter Lebenden nur von demjenigen Kanton besteuert werden darf, in welchem der Schenker *im Zeitpunkt des vollzogenen Eigentums- oder Rechtsüberganges* der Schenkung seinen Wohnsitz hatte<sup>1392</sup>. In gleicher Weise würde m.E. das Bundesgericht entscheiden, wenn es sich um einen Vorempfang im weiteren Sinn handeln würde. Diese Rechtspraxis kann für jene Kantone, welche aus beweglichen Vermögensteilen bestehende Vorempfänge mit der Erbschaftssteuer belasten, zum Verhängnis werden. Wird eine unentgeltliche bewegliche Zuwendung in Form eines Erbvorbezuges vorgenommen, dessen Vorgang nach dem Eigentums- oder Rechtsübergang nicht vom Wohnsitzkanton des Schenkers der Besteuerung unterworfen wird<sup>1393</sup>, und wechselt der zukünftige Erblasser in der Folge den Wohnsitzkanton, "verwirken" diese Kantone im interkantonalen Verhältnis ihre Steueransprüche<sup>1394</sup>. Mit anderen Worten darf ein Kanton eine Gesetzesbestimmung, wonach auch das zu Lebzeiten des Erblassers den Erben ausgehändigte Vermögen der Erbschaftssteuer unterworfen wird, sofern es einen Vorempfang darstellt, dann nicht anwenden, wenn es sich um bewegliches Gut handelt und der Erblasser zur Zeit der Hingabe seinen Wohnsitz in einem anderen Kanton hatte<sup>1395</sup>.

---

<sup>1392</sup> BGE 55 I 81 ff. = Pra 18 Nr. 64; BGE 51 I 303 f.; vgl. auch ASA 47, 624, und K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 4; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 9.

<sup>1393</sup> Weil aufgrund kantonalen Rechts das vom Erblasser den Erben zu Lebzeiten ausgehändigte Vermögen der Erbschaftssteuer unterworfen ist.

<sup>1394</sup> Der Kanton Jura erfasst gemäss Art. 2 Abs. 3 JU LISD Vorempfänge mit der Erbschaftssteuer. Der Kanton Luzern erfasst hingegen in § 6 Abs. 1 LU EStG solche Vorempfänge mit der Erbschaftssteuer, welche in den letzten fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers stattgefunden haben. Der Kanton Genf sieht in Art. 13 Abs. 1 und 2 GE LDS vor, dass neben den Vorempfängen auch Schenkungen, die nicht der Schenkungssteuer unterlagen, erbschaftssteuerpflichtig sind, wenn sie an gesetzliche oder eingesetzte Erben (ohne Zeitbeschränkung) oder an Vermächtnisnehmer sowie an andere Begünstigte (in den letzten fünf Jahren vor dem Tod) ausgerichtet wurden.

<sup>1395</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 4; BGE 55 I 83 E. 1 = Pra 18 Nr. 64.

Vorempfänge werden zum Nachlassvermögen hinzugerechnet und nehmen an der proportionalen Passivenverlegung teil, wenn der Vorempfänger zur Deckung der Erbansprüche der Miterben seinen Vorempfang entweder ganz oder teilweise in den Nachlass einwerfen muss, weil dieser seinen Erbanteil übersteigt und ausgleichungspflichtig ist. Andernfalls bleiben Vorempfänge direkte Ansprüche und werden nicht zur Nachlassmasse hinzugerechnet.

## 2. Vermächtnis

Die Behandlung des Vermächtnisses erfolgt analog der den Erben zufallenden Erbteile. Das Vermächtnis als erbrechtliche Zuwendung eines unentgeltlichen Vermögensvorteils verleiht dem Vermächtnisnehmer ein mittelbares Recht auf Zuwendung in Form eines persönlichen Forderungsrechts. Der Vermächtnisnehmer erwirbt einen obligatorischen Anspruch aus Art. 562 Abs. 1 ZGB gegen den oder die beschwerten Erben, einen vermögenswerten Vorteil aus dem Nachlass. Der Vermächtnisnehmer ist also eigentlich Rechtsnachfolger des oder der Erben und nicht des Erblassers, materiell geht es aber um eine Beerbung des Erblassers und damit um einen Vermögenserwerb von Todes wegen<sup>1396</sup>. Bei der Frage, wem die Besteuerungskompetenz eines *obligatorischen* Anspruchs zukommen soll, wird auf die *Lage des beschwerten Vermögens* und nicht auf den Situsort der zu leistenden Sache abgestellt. Ist eine aus einer Liegenschaft und beweglichem Vermögen bestehende Erbschaft mit verschiedenen, auf Geldsummen lautenden Vermächtnissen belastet, wird jener Teil des Vermächtnisses eines jeden Vermächtnisnehmers, der dem Verhältnis des Liegenschaftswertes zu den gesamten Nachlassaktiven entspricht, dem Liegenschaftskanton und der Rest dem Kanton des letzten Wohnortes des Erblassers zugewiesen<sup>1397</sup>. Mit anderen Worten wird das Vermächtnis wie Nachlassanteile proportional zu den beweglichen und unbeweglichen Nachlassaktiven verlegt. Jeder Kanton kann somit jedes

---

<sup>1396</sup> BGer, 29.8.2006, 2P.296/2005 = RDAF 2006 II, 501; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 19; MÄUSLI ALLENSPACH/FUNK, § 20, N 28.

<sup>1397</sup> Vgl. Zitat aus BGer, 28.9.1934, i.S. katholischer Konfessionsteil des Kantons St. Gallen und Konsorten, E. 9; vgl. auch BGer, 23.12.1970, i.S. Albrecht, E. 3 = ASA 41, 347 = StR 1972, 319; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 9, 15, und 18; § 9, I B, Nr. 5.

Vermächtnis im Umfang seiner Quote besteuern, gleich ob dieses aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen besteht<sup>1398</sup>.

### **3. Versicherungsarten, die von Todes wegen anfallen, kollisionsrechtlich jedoch als Einkommen zu behandeln sind**

#### **31. Einführung**

Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen beruhen auf dem in Art. 111 Abs. 1 BV niedergelegten Dreisäulenkonzept. Die *erste* Säule umfasst die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge zur Deckung des Existenzbedarfs. Die *zweite* Säule, welche die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung ermöglichen soll, wird durch die berufliche Vorsorge gebildet<sup>1399</sup>. Die *dritte* Säule ist reine Selbstvorsorge und dient der Ergänzung der ersten und zweiten Säule.

Diese dem Anspruchsberechtigten ausgerichteten Vorsorge- und Versicherungsleistungen beruhen auf *entgeltlichen* Leistungen des Versicherungsnehmers. Aufgrund der gesetzlichen Regelung von Art. 83 BVG und Art. 7 Abs. 1 StHG<sup>1400</sup> unterliegen sie der Einkommenssteuer und können demzufolge nicht mit der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer erfasst werden, obgleich diese Leistungen entweder als Kapital oder als Renten ausbezahlt werden.

#### **32. Leistungen aus AHV**

Die Hinterlassenenleistungen sind Wertzuflüsse, die in der Regel an die Stelle des Erwerbseinkommens treten und vom Empfänger zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und seines Lebens-

---

<sup>1398</sup> BGer, 7.1.2000, 2P.237/1998; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 18; BGE 73 I 13 E. 5.

<sup>1399</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 18 ff.; REICH, Komm. StHG, N 60 zu Art. 7.

<sup>1400</sup> Das StHG etabliert das sog. Waadtländer System. Ausnahmen vom Grundsatz der vollen Steuerbarkeit sind die in Art. 7 Abs. 2 und Abs. 4 lit. d, e und k StHG vorgesehenen Fälle. Vgl. dazu REICH, Komm. StHG, N 60 zu Art. 7.

unterhaltes verwendet werden. Sie stehen den Anspruchsberechtigten bzw. den Hinterbliebenen kraft eigenen gesetzlichen Anspruchs zu und sind unübertragbar und unvererblich. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Prämien durch den unselbständig oder selbständig Erwerbstätigen selbst oder durch einen Dritten<sup>1401</sup> finanziert werden. Diese Wertzuflüsse gehören zum Einkommen.

Im interkantonalen Verhältnis werden diese Leistungen ebenso als entgeltlich betrachtet, sodass sie ausschliesslich der *Einkommenssteuer* unterliegen und deshalb in die Steuerhoheit des *Wohnsitzkantons des Empfängers* fallen<sup>1402</sup>. All diese Leistungen fallen nicht in den Nachlass.

### 33. Leistungen aus Haftpflichtversicherungen

Leistungen aus Haftpflichtversicherungen, welche infolge Tötung des Erblassers als *gesetzliche* Schadenersatz-<sup>1403</sup> und Genugtuungsansprüche an die Hinterbliebenen ausgerichtet werden, sind *entgeltlicher* Natur<sup>1404</sup> und werden deshalb *nur* von der *Einkommenssteuer* erfasst<sup>1405</sup>. Sie sind dem *Wohnsitz des Empfängers* zuzuteilen und fallen nicht in den Nachlass.

Stammen Leistungen aus *Sachversicherungen* oder gelten diese als Abgeltung aus *Haftpflichtansprüchen*<sup>1406</sup>, unterliegen sie der Erbschaftsteuer und sind dem Wohnsitz des Erblassers zuzuweisen. Die ausbezahlten Leistungen "ersetzen" die beschädigten oder untergegangenen Sachen und Werte, die vor dem Eintreten des Schadenereignisses zum Nachlass gehörten, weshalb diese dem Nachlass wieder zugeführt werden müssen. Sie gehören somit zum Nachlass.

---

<sup>1401</sup> Allenfalls können die Prämienzahlungen als unentgeltliche Zuwendungen eines Dritten an den Anspruchsberechtigten gewertet werden, dies muss jedoch im Einzelfall abgeklärt werden.

<sup>1402</sup> Vgl. auch YERSIN, ASA 55, 473. Leistungen gemäss UVG sind ebenso mit der Einkommenssteuer zu erfassen.

<sup>1403</sup> Als Versorgerschaden; vgl. StE 2012 B 26.44. Nr. 10.

<sup>1404</sup> Der Schaden bemisst sich an den Folgen für die überlebenden Berechtigten und die Hinterbliebenen.

<sup>1405</sup> Art. 23 lit. b DBG.

<sup>1406</sup> Gemeint sind Versicherungen, die der Deckung für die Zerstörung oder Beschädigung von Sachwerten des Erblassers dienen. Vgl. auch ZUPPINGER, ASA 42, 147–148.

Handelt es sich hingegen um eine Sachversicherung, die für *fremde* Rechnung abgeschlossen wurde, fällt die von der Versicherung ausgerichtete Leistung nicht in den Nachlass.

### 34. Leistungen aus obligatorischer oder freiwilliger beruflicher Vorsorge sowie aus gebundener Selbstvorsorge

#### 341. Allgemeines

Leistungen aus obligatorischer oder freiwilliger beruflicher Vorsorge (2. Säule) und der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) sind gemäss Art. 80–84 BVG dem Einkommen zuzuordnen<sup>1407</sup>. Das BVG hat steuerharmonisierend gewirkt<sup>1408</sup>.

*Renten* unterliegen voll der Einkommenssteuer<sup>1409</sup>. *Kapitalleistungen* von Vorsorgeeinrichtungen werden in der Regel separat als Einkommen besteuert und geniessen einen tieferen Progressionssatz<sup>1410</sup>. Einige Kantone kennen eine Differenzierung des Steuermasses je nach Verwandtschaftsverhältnis.

#### 342. Kollisionsrechtliche Behandlung von Vorsorgeleistungen und anderen Versicherungsarten durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hat sich im Entscheid BGE 99 Ia 232<sup>1411</sup> mit der doppelbesteuerungsrechtlichen Zuteilung von Vorsorge- und Versicherungsleistungen befasst und wegweisend ausgeführt, dass diese Leistungen kollisionsrechtlich dem Kanton zugewiesen werden müssen, der die

---

<sup>1407</sup> Seit dem 1.1.1987; vgl. REICH, Komm. StHG, N 61 zu Art. 7; auch Art. 21 Abs. 1 und 2 TI LT.

<sup>1408</sup> Vgl. vorne 3. Kap., III., 2., 27 ff.; StE 2012 B 26.44. Nr. 10; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 19; REICH, Komm. StHG, N 61 zu Art. 7.

<sup>1409</sup> Nach dem "Waadtländer-System" wird jedoch volle Abzugsfähigkeit der Prämien sowohl bei der 2. Säule als auch bei der Säule 3a gewährt.

<sup>1410</sup> Vgl. Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 306 TI LT.

<sup>1411</sup> BGE 99 Ia 234 = Steuerpr. BE 1973, 123 = Pra 62 Nr. 140 = ASA 43, 473 = StR 1974, 538.



Einkünfte mit der Einkommenssteuer erfasste <sup>1412</sup>. Seit diesem Grundsatzurteil von 1973 wurde die berufliche Vorsorge in Art. 80–84 BVG im Rahmen der Dreisäulenkonzeption gesetzlich neu geregelt. Inzwischen sind auch steuerharmonisierungsrechtliche Bestimmungen erlassen worden, die es den Kantonen nicht mehr freistellen, Vorsorge- und Versicherungsleistungen wahlweise mit der Einkommens- oder der Erbschaftssteuer zu erfassen <sup>1413</sup>. Der Grundsatz der vollständigen Abzugsfähigkeit der Beiträge und der heute bundesrechtlich geregelten Steuerbarkeit der verschiedenen Vorsorgeleistungen aus der zweiten und der gebundenen dritten Säule (3a) lässt keine andere Wahl für eine unterschiedliche Zuteilung offen. Eine Zuteilung der Besteuerungskompetenz an die Kantone kann deshalb nur in Anlehnung an die Grundsätze der Besteuerung nach DBG und StHG vorgenommen werden <sup>1414</sup>. Das Bundesgericht vertiefte später seine seit 1973 "vorweggenommene steuerharmonisierende" Praxis in BGE 130 I 205 E. 2.4 <sup>1415</sup>, in seinem Entscheid von 2009 in BGer, 20.10.2009, 2C\_245/2009, E. 2 <sup>1416</sup> und zuletzt in StE 2012 B 26.44. Nr. 10 (für reine Risikoversicherungen) <sup>1417</sup>. Es betrachtet somit Versicherungsleistungen, die aufgrund eines *gesetzlichen oder vorsorgerechtlichen* Anspruchs ausgerichtet werden und deshalb *Vorsorgecharakter* haben, als Einkommen. Solche Leistungen fallen unter die für das Einkommen geltende Zuteilungsnorm und werden demnach dem *Wohnsitz des Empfängers* zugewiesen, wo sie mit der Einkommenssteuer besteuert werden können. Die damals "steuerharmonisierungsrechtlich" vorgenommene Qualifikation von Vorsorgeleistungen als Einkommen durch das Bundesgericht verhindert eine dem Gesetz widersprechende Qualifikation der Leistung durch die kantonale Steuerbehörde und deshalb eine Kumulation dieser Leistungen mit der Erbschafts- und

---

<sup>1412</sup> Vgl. auch KÄNZIG, N 41 zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB; vgl. auch VALÈR, 406 f.

<sup>1413</sup> REICH, Komm. StHG, N 61 zu Art. 7; BIERI, 95; StE 2012 B 26.44. Nr. 10; BGE 131 I 409 ff. E. 5.5.4.

<sup>1414</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 20; BIERI, 95.

<sup>1415</sup> In diesem Entscheid stand die Zuteilungsfrage im Zusammenhang mit diversen Kapitalleistungen aus der zweiten und dritten Säule, welche anlässlich eines Erbanges ausbezahlt und vom Kanton Luzern mit der Einkommenssteuer, vom Kanton Aargau hingegen mit der Erbschaftssteuer belastet wurden, offen.

<sup>1416</sup> BGer, 20.10.2009, 2C\_245/2009, E. 2 = ASA 79, 399 = StR 65, 471 = StE 2010 A 21.2 Nr. 26; K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, III, Nr. 11.

<sup>1417</sup> Vgl. auch vorne, 3. Kap., III., 212., 33 ff.

Einkommenssteuer. Nach Praxis des Bundesgerichts sollen entsprechend auch rückkaufsfähige Versicherungspolice, welche teilweise auf einer rückkaufsfähigen und teilweise auf einer nichtrückkaufsfähigen Kapitalversicherung beruhen, nicht in einzelne Teile zerlegt und separat besteuert<sup>1418</sup>, sondern gesamthaft als Einkommen betrachtet werden. Ebenso teilen Leistungen aus Gewinnbeteiligungen, wie Überschussbeteiligungen und Boni, steuerlich das Schicksal der zugrunde liegenden Versicherungsleistung und werden als Einkommen behandelt<sup>1419</sup>. Ebenso als Einkommen sind reine Risikolebensversicherungen zu betrachten und damit der Einkommenssteuer unterstellt<sup>1420</sup>. Sie unterliegen dann der vollumfänglichen Besteuerung am Wohnsitz des Empfängers, getrennt vom übrigen Einkommen zum Rentensatz bzw. zum entsprechend dem im kantonalen Recht vorgesehenen Steuersatz<sup>1421</sup>.

Soweit Renten aus beruflicher Vorsorge oder Selbstvorsorge ausgerichtet werden, besteht im interkantonalen Verhältnis kein Platz für jene kantonalen Steuernormen, welche das Stammrecht mit der Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer belasten. Da die Leistungen der Einkommenssteuer unterliegen und beim Empfänger besteuert werden, beeinflussen allfällige Begünstigungsklauseln insoweit aber indirekt die kollisionsrechtliche Zuteilung<sup>1422</sup>.

Diese Ansicht gilt selbstverständlich auch, wenn es sich um Selbständigerwerbende handelt, die sich freiwillig bei einer Vorsorgestiftung versichert haben. Kommen beim Tod des Selbständigerwerbenden Dritte als Begünstigte in den Genuss solcher Vorsorgeleistungen, werden diese Leistungen auch in diesem Fall *nicht* als Wertzufluss aus Erbschaft behandelt.

---

<sup>1418</sup> BGE 130 I 220 E. 7.6.5; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 21.

<sup>1419</sup> BGE 130 I 220 E. 7.6.6. Diese Frage wurde jedoch bezüglich individuell ausgestalteter oder wesentlich über die normale Vorsorge hinausgehender Verträge von höheren Kadem oder Unternehmen in BGE 129 III 305 E. 2.7 offengelassen.

<sup>1420</sup> StE 2012 B 26.44. Nr. 10, E. 5.2: Die einkommenssteuerrechtliche Erfassung hängt nicht von der Existenz einer Begünstigungsklausel ab, d.h. die Leistung ist auch dann Einkommen, wenn die Versicherungssumme wegen fehlender Begünstigung zivilrechtlich in den Nachlass fällt.

<sup>1421</sup> BEHNISCH, ASA 74, 110.

<sup>1422</sup> StE 2012 B 26.44. Nr. 10; BGE 130 I 220 E. 9.5.

Analog gilt diese Regelung auch für Leistungen der ausserhalb der kollektiven beruflichen Vorsorge anerkannten Vorsorgeformen der Säule 3a, welche nicht an den Vorsorgenehmer direkt, sondern nach dessen Tod an dritte Begünstigte ausbezahlt werden. In beiden Fällen werden diese Leistungen gemäss Art. 23 lit. b DBG als Einkommen qualifiziert und dem Wohnsitz des Empfängers zugeteilt<sup>1423</sup>. Da für solche Leistungen die Belastung mit der Erbschaftssteuer verneint wird, darf konsequenterweise bei Renten das Rentenstammrecht nicht der Erbschaftssteuer unterliegen; die einzelnen Renten sind gleichwohl mit der Einkommenssteuer zu erfassen, als wäre die Rente selbst finanziert worden. Sie fallen *nicht* in den Nachlass und entsprechend fällt eine Schuldenverlegung ausser Betracht.

## **4. Zuwendungen von Lebensversicherungen**

### **41. Einleitende Bemerkungen**

Mehrere Kantone bestimmen, dass Versicherungsleistungen nur dann der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer unterliegen, wenn sie beim Empfänger nicht als Einkommen mit der Einkommenssteuer belegt werden<sup>1424</sup>. Sie weisen der Einkommenssteuer implizit Vorrang zu<sup>1425</sup>. In einigen Kantonen fehlt aber eine ergänzende Regelung bei der Einkommenssteuer, indem nur aufgezählt wird, welche Versicherungsleistungen der Einkommenssteuer unterliegen, ohne dass ein Vorbehalt hinsichtlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer gemacht wird<sup>1426</sup>. Die Anwendungsbereiche der Einkommenssteuer und der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer sind im kantonalen Gesetz nicht immer klar und präzise definiert. Dank der Regelung durch das Steuerharmonisierungsgesetz, der direkten Bundessteuer und der Praxis des Bundesgerichts wird bereits auf

---

<sup>1423</sup> StE 2012 B 26.44. Nr. 10; BGE 131 I 222; 130 III 220 E. 10.1.

<sup>1424</sup> Als Beispiele: § 6 BL ESchG; § 3 Abs. 3 ZH ESchG.

<sup>1425</sup> Eine Kumulation von Erbschafts- und Schenkungssteuer mit der Einkommenssteuer ist nicht mehr möglich, da die Kantone regelmässig eine Besteuerung ausschliessen, sofern die empfangene Leistung der Einkommenssteuer unterliegt (vgl. dazu § 3 Abs. 3 ZH ESchG).

<sup>1426</sup> RICHNER/FREY, N 150 zu § 1; WEIDMANN/GROSSMANN/ZIGERLIG, 301 f.; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 21 f.

Bundesebene eine klare Abgrenzung gemacht<sup>1427</sup>. Damit wird sogleich der Anwendungsbereich der kantonalen Gesetze eingeschränkt. Die Zuteilung der Vorrangigkeit der Einkommenssteuer führt jedoch nicht zum Schluss, dass bei Einkommenssteuerfreiheit subsidiär die Erbschafts- oder Schenkungssteuer erhoben werden kann. Die entscheidende Frage, welche Steuerart die betreffende Leistung besteuern soll, kann in diesen Fällen nur aufgrund der Prüfung des Sachverhalts, ob dieser den objektiven Tatbestand erfüllt, an welchen das kantonale Gesetz die Einkommenssteuerpflicht anknüpft, gelöst werden. Sind die steuerrechtlich-normativen Voraussetzungen für die Erhebung einer Einkommenssteuer tatsächlich nicht gegeben, so ist zu prüfen, ob die Leistung mit der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer erfasst werden kann. Die Leistung kann aber ebenso gut steuerfrei bleiben, wenn die objektiven Voraussetzungen des Tatbestandes der Erbschafts- und Schenkungssteuer im konkreten Fall nicht erfüllt sind.

Soweit solche Vermögenszuflüsse aus Versicherungsleistungen aber mit der Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer erfasst werden, unterliegen sie den dafür geltenden Zuteilungsnormen und werden daher dem *Wohnsitz des Schenkers* bzw. *dem letzten Wohnsitz des Erblassers* zugewiesen.

## 42. Qualifikation von privaten Lebensversicherungen

### 421. Arten privater Lebensversicherungen

Lebensversicherungen teilen sich je nach Art der versicherten Risiken in Todesfallversicherung, Erlebensfallversicherung, gemischte Versicherung oder Terme-fixe-Versicherung. Es gibt weitere Varianten und Kombinationen der erwähnten Vertragstypen<sup>1428</sup>. Versichertes Ereignis bei den Lebensversicherungen ist der Tod oder das Erleben eines bestimmten Zeitpunktes. Bei der Term-fixe-Versicherung wird an einem zum Voraus

---

<sup>1427</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 21 f.

<sup>1428</sup> Bei der Definition, was unter einer Versicherung zu verstehen ist, bezieht sich das Steuerrecht nicht auf den Begriff des Privatversicherungsrechts, sondern auf einen umfassenden Versicherungsbegriff. Wesentlich ist, dass eine Risikotragung durch den Versicherer vorliegt und, als kumulative Voraussetzung, Ungewissheit in Bezug auf den Zeitpunkt des versicherten Ereignisses herrscht. Vgl. in Bezug auf die Arten und Begriff, vgl. MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 303, 314 und 326; vgl. zudem EITEL, 327 ff., MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 21; RICHNER/FREY, N 12 zu § 6.

bestimmten Zeitpunkt ein bestimmtes Kapital ausgerichtet, unabhängig davon, ob der Versicherte den Termin erlebt<sup>1429</sup>.

Lebensversicherungen unterteilen sich in *rückkaufsfähige* und *nicht-rückkaufsfähige* Versicherungen. *Rückkaufsfähig* sind Versicherungen, bei denen der Eintritt des versicherten Ereignisses und damit die Auszahlung der Versicherungssumme an den Berechtigten gewiss ist<sup>1430</sup> (bei Tod oder Erleben eines bestimmten Alters); der Versicherte kann einseitig den Versicherungsvertrag aufheben und seine Ansprüche am Deckungskapital in Höhe des Rückkaufswertes bei der Versicherung geltend machen<sup>1431</sup>. Der Rückkauf ist daher nur bei Lebensversicherungen möglich, die mit einem Sparvorgang verbunden sind und bei denen sich ein Deckungskapital ansammelt (Art. 90 Abs. 2 VVG)<sup>1432</sup>. Wird bei einer Erlebensfallversicherung eine Prämienrückgewähr vereinbart, bezahlt der Versicherer im Fall des vorzeitigen Ablebens des Versicherten die einbezahlten Prämien (ohne Zins, aber eventuell mit Überschüssen) zurück<sup>1433</sup>. Sie wird damit auch zu einer rückkaufsfähigen Lebensversicherung. Wo kein Sparvorgang vorliegt, spricht man von reiner *Risikoversicherung*<sup>1434</sup>.

Private Lebensversicherungen können gemäss Art. 76 ff. VVG mit einer *Begünstigungsklausel* abgeschlossen werden. Nach Art. 76 Abs. 1 und 2 VVG wird dem Versicherungsnehmer, ohne Zustimmung des Versicherers, das Recht verliehen, eine *Drittperson* als Begünstigte zu bezeichnen<sup>1435</sup>. Der Versicherungsnehmer verfügt über den Versicherungsanspruch, indem er diesen (widerruflich oder unwiderruflich) auf den Dritten überträgt. Die Begünstigung lässt sich somit als (mittelbare) Zuwendung des Versicherungsnehmers an den Begünstigten qualifizieren. Damit wird dem

---

<sup>1429</sup> BEHNISCH, ASA 74, 100.

<sup>1430</sup> Vgl. MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 20, N 21; REICH, Komm. StHG, N 88 zu Art. 7; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 303 f.

<sup>1431</sup> Vgl. RICHNER/FREY, N 14 zu § 6.

<sup>1432</sup> Vgl. MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 303 f.; bei temporärer Todesfallversicherungen, Erlebensfallversicherungen ohne Rückgewähr, Leibrentenversicherungen ohne Rückgewähr fehlt das Deckungskapital.

<sup>1433</sup> BEHNISCH, ASA 74, 100; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 361; RICHNER, ASA 74, 603.

<sup>1434</sup> StE 2012 B 26.44. Nr. 10; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 330.

<sup>1435</sup> Es handelt sich um ein Gestaltungsrecht.

Begünstigten ein Vermögensvorteil verschafft, welcher *unentgeltlich* ist, wenn der Versicherungsnehmer Einlagen bzw. Prämien ohne Gegenleistung bezahlt hat. Soweit die Begünstigung aus der Versicherung hervorgeht, basiert die unentgeltliche Anspruchsberechtigung nicht kraft Erbrecht, sondern kraft Versicherungsvertrag (Art. 78 VVG). Die begünstigte Drittperson erwirbt den Versicherungsanspruch *iure proprio* und kann den Anspruch *direkt* bei der Gesellschaft geltend machen<sup>1436</sup>. Diese Ansprüche sind nicht zum Nachlass hinzuzuzählen<sup>1437</sup>. Wenn aber der Versicherungsnehmer für den Todesfall keine Begünstigung vornimmt, fällt der Versicherungsanspruch beim Todesfall in seinen Nachlass und unterliegt der güterrechtlichen Auseinandersetzung<sup>1438</sup>. Die Begünstigungsklausel hat im Zusammenhang mit der güterrechtlichen Auseinandersetzung bzw. mit der Ausscheidung somit unterschiedliche Folgen. Die Begünstigung kann in *widerruflicher* oder *unwiderruflicher* Form ausgestaltet sein.

Ob eine Vorsorge- oder Versicherungsleistung der Einkommenssteuer unterliegt oder nicht, muss vorweg ohne Berücksichtigung einer Begünstigungsklausel beurteilt werden<sup>1439</sup>. Eine Begünstigung beeinflusst allenfalls die Zuteilung an den zur Besteuerung zuständigen Kanton.

#### 4211. Mit widerruflicher Begünstigung

Private Lebensversicherungen können mit einer *widerruflichen* Begünstigungsklausel versehen werden (Art. 77 Abs. 1 VVG). Bei dieser Art von Begünstigung kann der Versicherungsnehmer *jederzeit frei* über den Versicherungsanspruch verfügen. Die Wirksamkeit der Begünstigungserklärung hängt hingegen nicht vom Empfang durch den Begünstigten ab. Der Begünstigte erwirbt die Versicherungsleistung erst mit dem Eintritt des Versicherungsfalls, soweit er diesen Zeitpunkt auch erlebt<sup>1440</sup>. Die Wirksamkeit der Begünstigungsklausel ist somit *suspensiv*

---

<sup>1436</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 303.

<sup>1437</sup> Vgl. die gegenteilige Meinung in BGE 130 I 221 E. 8.

<sup>1438</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 294.

<sup>1439</sup> StE 2012 B 26. 44. Nr. 10, E. 5.2; BGE 131 I 409 E. 5.5.1.

<sup>1440</sup> Vgl. dazu MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 295.

bedingt<sup>1441</sup>. Weiter wird gefordert, dass der Versicherungsnehmer während dieser Zeitspanne die Begünstigung *nicht* widerrufen hat. Die Forderung gegen den Versicherer auf die Versicherungssumme bleibt hingegen *resolutiv bedingt*.

#### 4212. Mit unwiderruflicher Begünstigung

Art. 77 Abs. 2 VVG lässt dem Versicherungsnehmer die Verkoppelung des Versicherungsvertrages mit einer unwiderruflichen Begünstigung als weitere Möglichkeit zu<sup>1442</sup>. Das Recht, die Begünstigung zu widerrufen, fällt aber nur dann dahin, wenn der Versicherungsnehmer in der Police auf den Widerruf unterschriftlich verzichtet und die Police dem Begünstigten übergeben hat.

Der Versicherungsfall hat einzutreten und der Begünstigte hat diesen Zeitpunkt zu erleben. Bei einer unwiderruflichen Begünstigung kann von einer *lebzeitigen Zuwendung* ausgegangen werden. Die Leistung des Versicherers kann als definitive Erfüllung eines Schenkungsversprechens betrachtet werden.

#### 422. Rechtsnatur der Begünstigung aus zivilrechtlicher Sicht

Im Entscheid BGE 112 II 159 (Pinkas) wird in Bezug auf gemischte Versicherungsverträge mit Begünstigungsklausel davon ausgegangen, dass die Forderung erst dann fällig wird, wenn ein "Geflecht" von Bedingungen erfüllt ist. Die Rechtsnatur der Begünstigung ist damit schwer qualifizierbar, wenn man sie von einer einzigen Bedingung abhängig macht. Die Auszahlung von Leistungen aufgrund einer Versicherung zugunsten Dritter (Art. 112 OR) hängt somit von verschiedenen Bedingungen ab. Das Bundesgericht hält in diesem Entscheid fest, dass der Tod des Versicherungsnehmers und das Überleben des Begünstigten aufschiebende Bedingungen seien, deren Beginn der Wirkung (Art. 151 Abs. 2 OR) erst auf den Zeitpunkt der Erfüllung der Bedingungen

---

<sup>1441</sup> Es müssen insgesamt zwei Suspensivbedingungen erfüllt sein. Vgl.

<sup>1442</sup> MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 295.

festgelegt werden könne. Andererseits geht es davon aus, dass das aufgrund der Forderung geschuldete Kapital sich seit der Bestimmung des Begünstigten in dessen Vermögen befindet und auch verbleibt (Art. 154 Abs. 1 OR), selbst im Falle einer resolutiv Bedingung, wenn die Begünstigung widerrufenlich sei<sup>1443</sup>.

Das Bundesgericht geht somit bei der Zuwendung von Versicherungsleistungen sowohl mit widerrufenlicher als auch mit unwiderruflicher Begünstigung von einer (zivilrechtlich) lebzeitigen Zuwendung aus<sup>1444</sup>. Die herrschende Lehre unterstellt jedenfalls bei unwiderruflicher Begünstigung eine Zuwendung unter Lebenden<sup>1445</sup>. Bei der widerrufenlichen Begünstigung hingegen ist die Meinung der Lehre geteilt: Ein Teil der Lehre geht von einer lebzeitigen Zuwendung aus, während ein anderer Teil sie als Zuwendung von Todes wegen betrachtet<sup>1446</sup>.

Die zivilrechtliche Abgrenzung zwischen Rechtsgeschäften unter Lebenden und Verfügungen von Todes wegen fällt mitunter schwer. In Bezug auf die Qualifikation von versicherungsrechtlichen Begünstigungen kann aus zivilrechtlicher Sicht gesagt werden, dass die Leistung des Versicherers bei der unwiderruflichen Begünstigung – obschon diese erst mit dem Tod des Versicherungsnehmers fällig wird – als eigentliche "definitive" Erfüllung eines Schenkungsversprechens verstanden werden kann. Ergo kann der Schluss gezogen werden, dass Zuwendungen aufgrund von Begünstigungen in auf den Todesfall gestellten Versicherungen als lebzeitige Zuwendungen zu behandeln sind. Kann aber die Leistung des Versicherers bei der unwiderruflichen Begünstigung als "definitive" Erfüllung eines Schenkungsversprechens und somit als Zuwendung unter Lebenden verstanden werden, erscheint es nicht als restlos ausgeschlossen, die widerrufenliche Begünstigung wenigstens analog als einseitige Zuwendung und in der Tat als unentgeltliche und lebzeitige Zuwendung zu betrachten<sup>1447</sup>.

---

<sup>1443</sup> BGE 112 II 159 f.

<sup>1444</sup> Vgl. EITEL, 335 f.

<sup>1445</sup> Vgl. EITEL, 336 mit Verweisen auf die Lehre.

<sup>1446</sup> Über die verschiedenen Lehrmeinungen, vgl. EITEL, 336 mit Verweisen.

<sup>1447</sup> Vgl. EITEL, 340 f.



## 423.      **Rechtsnatur der Begünstigung aus steuerrechtlicher Sicht**

Versicherungsleistungen werden aus steuerrechtlicher Sicht unterschiedlich gehandhabt. Während aus zivilrechtlicher Sicht sowohl bei der widerruflichen als auch bei der unwiderruflichen Begünstigung (mehrheitlich) auf Zuwendung unter Lebenden geschlossen wird, stellt das Steuerrecht auf den Zeitpunkt der Fälligkeit bzw. auf die Realisierung des Vermögenszuflusses ab. Die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht entsteht erst mit Fälligkeit bzw. mit dem Vollzug der Leistung an den Begünstigten. Diese gegenüber dem Zivilrecht differenzierte Behandlung findet ihre Rechtfertigung in der Konzeption der Erbschafts- und Schenkungssteuer, denn Steuergegenstand ist ein Reinvermögenszufluss bzw. das, was dem Begünstigten zufliesst. Für den genauen Besteuerungszeitpunkt ist grundsätzlich der vollendete Rechtserwerb von Bedeutung, d.h., das Zufließen der Einkünfte oder der Erwerb des festen Rechtsanspruchs<sup>1448</sup>. Die Rechtshandlung des Versicherten, d.h. die Einräumung der Begünstigung im Rahmen des Versicherungsrechts muss steuerrechtlich streng vom vollendeten Rechtserwerb unterschieden werden; die Begünstigung stellt für den Dritten bloss eine Anwartschaft dar. Ergo stellt die Begünstigungserklärung an sich auch keinen Besteuerungsgrund dar, weil diese Rechtshandlung ihrerseits nicht zu einem Vermögenszugang führt. Dies gilt auch dann, wenn der Versicherungsanspruch kraft Erbrechts mittels Verfügung von Todes wegen, sei es durch Erbeinsetzung, sei es durch Vermächtnis (wenn nur die Police individuell zugewendet wird), übertragen wird.

Im Rahmen der Steuergesetzgebungen bestehen aber differenzierte Lösungen. Grundsätzlich wird für den Besteuerungszeitpunkt auf den Zeitpunkt der Fälligkeit oder auf den Vermögensübergang abgestellt. Auf der Grundlage dieses Zeitpunktes soll auch die Steuerhoheit bestimmt werden<sup>1449</sup>. Der Kanton Zürich geht hingegen davon aus, dass, ohne auf den Zeitpunkt der Fälligkeit einer Versicherungsleistung abzustellen, bereits die *Hingabe* der Versicherungspolice als *vollzogene* Schenkung zu betrachten sei, wenn es sich um eine rückkaufsfähige, mit unwiderruflicher

---

<sup>1448</sup> Der betreffende Rechtsanspruch muss nicht unbedingt mit der Fälligkeit zusammenfallen, er kann *vor* demjenigen der Fälligkeit eintreten.

<sup>1449</sup> Vgl. die Lösung von Art. 11 Abs. 3 und Art. 68 Abs. 1 StHG; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 372.

Begünstigung versehene Versicherungsleistung handle<sup>1450</sup>. Er geht von einer zivilrechtlichen Konzeption aus und anerkennt einen vollständigen Rechtserwerb<sup>1451</sup>, auch wenn der Begünstigte in jenem Zeitpunkt über keinen Vermögenszufluss verfügt und der Anspruch auch nicht fällig ist. Die Schenkungssteuer wird sodann im Kanton des Schenkers im Zeitpunkt der Hingabe der Police nach Massgabe der Höhe des Rückkaufswertes erhoben. Ändert der Schenker in der Folge den Wohnsitzkanton und stellt der zweite Wohnsitzkanton für die Besteuerung der Leistung auf die Fälligkeit bzw. auf den Zeitpunkt des Zufließens der Leistung ab, könnte eine interkantonalrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung entstehen<sup>1452</sup>.

Die Begünstigung sollte im Steuerrecht eine untergeordnete Bedeutung haben, wenn es darum geht, die Qualifikation einer unentgeltlichen Zuwendung entweder als Schenkung oder als Verfügung von Todes wegen zu bestimmen. Massgebend ist einzig und allein entweder das Kriterium der Fälligkeit<sup>1453</sup> oder jenes des Zeitpunktes des Vermögenszuflusses. Dieses Kriterium bestimmt schlussendlich, ob die Schenkungs- oder die Erbschaftssteuer zu erheben ist. In Analogie zur Einkommenssteuer kann davon ausgegangen werden, dass ein Vermögenszufluss nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt betrachtet werden kann, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich auch verfügen kann<sup>1454</sup>. Wenn der Steuerpflichtige eine Forderung auf Übertragung einer Sache und erst später das Eigentum an der Sache selbst erwirbt, fliessen ihm in beiden Zeitpunkten Rechte zu. Trotz dieser beiden Vorgänge gibt es aber nur einen Vermögensübergang. Es soll daher nur einer dieser

---

<sup>1450</sup> Der Begünstigte muss den Eintritt des Versicherungsfalles auch erleben, was gerade bei der Zürcher Regelung nicht berücksichtigt wird. RICHNER/FREY, N 166 zu § 4; MUSTER, 356; REIMANN/ZUPPINER/SCHÄRRER, Bd. II, N 20 zu § 24; ZUPPINGER/HÖHN, 509; Vgl. die verschiedenen Lehrmeinungen in MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 372 f.

<sup>1451</sup> Vgl. aber BÖCKLI, 359.

<sup>1452</sup> Die Zeiten wären aber verschieden. Ob eine allfällige Klage ans Bundesgericht geschützt würde, bleibt offen.

<sup>1453</sup> Das Gesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern knüpft als massgebender Zeitpunkt an die Fälligkeit der Leistung an; vgl. Art. 11 Abs. 3 i.V.m. Art. 68 StHG.

<sup>1454</sup> BGE 105 I b 242 E. 4 (i.S. P. gegen Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich); Pra 69 Nr. 115 = ASA 49, 61 = RDAF 1981, 79 = StR 35, 503 = NSStP 34, 119.

Vorgänge für steuerbar erklärt werden<sup>1455</sup>. Das Bundesgericht hat sich zu dieser Problematik erstmals in seinem Entscheid vom 20. Oktober 2009<sup>1456</sup> geäußert und hat im Zusammenhang mit dem Freizügigkeitsgesetz die Fälligkeit der Austrittsleistung aus der Vorsorgeeinrichtung als steuerlich massgebender Zeitpunkt erklärt und demjenigen Kanton die Steuerkompetenz zugewiesen, wo der Steuerpflichtige bei Fälligkeit seinen Wohnsitz hatte. Nach seiner Ansicht galt das Einkommen bereits als zugeflossen und damit als erzielt, wenn zu diesem Zeitpunkt die Barauszahlungsvoraussetzungen erfüllt waren und der Anspruch hinreichend gesichert war, um steuerlich als realisiert gelten zu können<sup>1457</sup>.

#### **424. Fälligkeit der Versicherungsleistung zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers**

Versicherungsleistungen können zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers fällig werden. Wird die Leistung infolge Eintritt des Versicherungsereignisses zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers fällig und wurde ein (widerruflich oder unwiderruflich) Begünstigter bezeichnet, realisiert dieser einen Wertzufluss, der dann als unentgeltlich betrachtet werden kann, wenn der Begünstigte *keine Gegenleistung* erbracht hat. Handelt der Versicherungsnehmer zudem mit Schenkungswillen, sind die Voraussetzungen der objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale des Schenkungssteuertatbestandes erfüllt, und somit unterliegt die ausbezahlte Leistung bei der *widerruflichen* oder *unwiderruflichen* Versicherung der Schenkungssteuer<sup>1458</sup>. Als Schenkung soll auch die Überlassung der Versicherungssumme an den Beschenkten gelten. Da es sich um eine normale Schenkung handelt, wird eine Gleichbehandlung mit den kraft Versicherungsrechts erworbenen Ansprüchen erreicht<sup>1459</sup>. In beiden Fällen sind die Versicherungsleistungen dem Wohnsitz des Schenkers zuzuteilen.

---

<sup>1455</sup> Vgl. auch ASA 64, 137.

<sup>1456</sup> BGer, 20.10.2009, 2C\_245/2009, E. 4.3 = ASA 79, 399 = StR 65, 471 = ZStP 19, 153 = StE 2010 A 21.2 Nr. 26.

<sup>1457</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, III, Nr. 11.

<sup>1458</sup> Als Beispiel § 4 Abs. 3 und § 7 lit. c ZH ESchG (unter Vorbehalt der Hingabe einer Police einer unwiderruflichen Versicherung).

<sup>1459</sup> RICHNER/FREY, N 163 und 164 zu § 4.

Wird die Versicherungsleistung nicht als Kapitalleistung, sondern in Rentenform ausbezahlt, unterwerfen die Kantone das Rentenstammrecht regelmässig der Schenkungssteuer. Das Stammrecht wird dem Wohnsitz des Versicherungsnehmers zugeteilt, während die daraus fliessenden einzelnen Renten<sup>1460</sup> als Einkommen dem Wohnsitz des Begünstigten zugewiesen werden, wo sie mit der Einkommenssteuer belegt werden können. Im Bund sind die Rentenleistungen hingegen steuerfrei.

#### **425. Fälligkeit der Versicherungsleistung mit dem Tod des Erblassers**

Die mit dem Tod *fällig* werdenden Versicherungsleistungen *ohne Begünstigung mit Rückkaufswert* sind gemäss Art. 7 Abs. 4 lit. d StHG und Art. 24 lit. b DBG einkommenssteuerfrei. Es bleibt den Kantonen das Recht vorbehalten, diese Leistungen der Erbschaftssteuer zu unterstellen<sup>1461</sup>. Soweit diese besteuert werden, fallen sie unter die für Vermögensanfälle von Todes wegen geltenden Zuteilungsnormen. Zur Bestimmung der Steuerhoheit sind die Verhältnisse des Erblassers entscheidend. Da die volle Versicherungsleistung in den Nachlass fällt und sich nach der testamentarischen oder gesetzlichen Erbfolge vererbt, unterliegt diese bei einem verheirateten Versicherungsnehmer vorerst der güterrechtlichen Auseinandersetzung<sup>1462</sup>. Ist die Versicherung mit einer *widerruflichen* Begünstigung durch den Versicherungsnehmer versehen und beruht die unentgeltliche Anspruchsberechtigung des Dritten auf einer Begünstigung nach Art. 76 VVG, kann sie mit dessen Tod *nicht mehr* widerrufen werden<sup>1463</sup>. Da die begünstigte Drittperson die Leistung kraft einer versicherungsvertraglichen Begünstigungsklausel erwirbt, fällt die Leistung *nicht* in den Nachlass<sup>1464</sup>. Die volle Versicherungsleistung

---

<sup>1460</sup> Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ergibt, dass jede Rentenleistung einen teilweisen Vermögensertrag und einen teilweisen Vermögensverzehr beinhaltet, d.h., mit jeder Rentenleistung wird nicht nur der Zins ausbezahlt, den das hingegebene Kapital abwirft, sondern auch ein Teil des Kapitals. Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHERRER, Bd. II, N 2 zu § 19 lit. g.

<sup>1461</sup> Als Beispiele Art. 5 Abs. 2 lit. d SH ESchG; Art. 141 lit. d TI LT.

<sup>1462</sup> Vgl. dazu hinten, 13. Kap., IV., 427., 309 ff.

<sup>1463</sup> BGE 82 I 119 = ASA 25, 179. Die Erben können die Begünstigung nicht mehr widerrufen, wenn der Versicherungsfall mit dem Tod des Erblassers eintritt.

<sup>1464</sup> Vgl. die gegenteilige Meinung des Bundesgerichts in BGE 130 I 222 E. 9.5.

unterliegt somit der Erbschaftssteuer am Wohnsitz des Erblassers, selbst dann, wenn der Nachlass überschuldet ist. Dasselbe gilt bei Versicherungen mit *unwiderruflicher* Begünstigung. Der Begünstigte hat in beiden Fällen ein direktes Forderungsrecht gegenüber dem Versicherer. Auch in diesem Fall stehen dem überlebenden Ehegatten unter keinem Güterstand güterrechtliche Ansprüche zu. Die Leistung erfolgt zulasten der Erben, d.h., sie haben keine Ansprüche. Wird hingegen die Drittbegünstigung mittels Verfügung von Todes wegen und somit kraft Erbrechts übertragen, sei es durch Erbeinsetzung oder durch Vermächtnis, fällt der Anspruch in die Nachlassmasse, wobei im Fall eines Vermächtnisses der Bedachte kraft der Sonderregel von Art. 563 Abs. 2 ZGB einen direkten zivilrechtlichen Anspruch gegen den/die Erben geltend machen kann<sup>1465</sup>.

Gemäss Entscheid BGE 130 I 223 sollen hingegen nach bundesgerichtlicher Praxis rückkaufsfähige, *mit* dem Tod fällig werdende private Kapitalversicherungen, unabhängig von einer Begünstigungsklausel, *immer dem Nachlass* zugerechnet werden, d.h., diese Leistungen werden als Aktiven dem steuerlichen Nachlass zugerechnet und es werden darauf die Schulden abgezogen. Das Bundesgericht lässt diese Versicherung nicht als direkte Ansprüche gelten, sondern betrachtet sie als Nachlassmasse. Entsprechend lässt es diese an der Passivenverlegung teilnehmen. Ist eine Leibrente vorgesehen, wird das Rentenstammrecht dem Wohnsitz des Erblassers zwecks Belastung der Erbschaftssteuer zugeteilt, während die einzelnen Renten pauschal mit 40% als Einkommen dem Wohnsitz des Leistungsempfängers zugewiesen werden<sup>1466</sup>. Weist die Versicherung *keine Begünstigung* und *keinen Rückkaufswert* auf, unterliegen die ausbezahlten Leistungen im Todesfall gemäss Art. 23 lit. b DBG der Einkommenssteuer und zwar am Wohnsitz des Leistungsempfängers<sup>1467</sup>. Bei Rückkauf oder Prämienrückgewähr einer Leibrentenversicherung werden nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung 60% der Kapitalleistung, unabhängig von einer Begünstigungsklausel, dem Nachlass zugeschrieben und der Erbschaftssteuer am Wohnsitz des Erblassers unterstellt, während die

---

<sup>1465</sup> RICHNER/FREY, N 57 und 164 zu § 3.

<sup>1466</sup> Vgl. auch Art. 22 Abs. 3 DBG.

<sup>1467</sup> BGE 131 I 222; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 367.

restlichen 40% der Einkommenssteuer dem jeweiligen Wohnsitz der Begünstigten zugeteilt werden<sup>1468</sup>.

#### **426. Fälligkeit der Versicherungsleistung nach dem Tod des Erblassers**

Wird die rückkaufsfähige Lebensversicherung *ohne Begünstigung* mit dem Tod des Versicherungsnehmers *nicht* fällig (beispielsweise bei Fremdversicherungen<sup>1469</sup> oder bei Term-fixe-Versicherungen<sup>1470</sup>), fällt der Rückkaufswert in den Nachlass. Es gelten die für die Verfügungen von Todes wegen geltenden Zuteilungsregeln. Bei *rückkaufsfähigen* Lebensversicherungen *mit widerruflicher Begünstigung* stellt sich die Frage, ob der *Rückkaufswert* vorbehaltlich der güterrechtlichen Auseinandersetzungen im Zeitpunkt der Eröffnung des Erbganges (d.h. am Todestag) dem Nachlass des Erblassers zugewiesen werden soll. Ergo stellt sich die zivilrechtliche Vorfrage, wie das Widerrufsrecht zu behandeln sei, wenn vor dem Tod des Versicherungsnehmers kein Widerruf eingereicht wurde. ROELLY/JÄGER<sup>1471</sup>, KÖNIG<sup>1472</sup> und STAUBER<sup>1473</sup> gehen davon aus, dass dieses Recht nur dem Versicherungsnehmer vorbehalten sei und es infolge Todes des Versicherungsnehmers nicht auf die Erben übergehe. Nach dieser Auffassung soll die Leistung mit der Erbschaftssteuer am letzten Wohnsitz des Erblassers erst im Zeitpunkt der Fälligkeit belastet werden, d.h. erst dann, wenn sich der Anspruch realisiert hat. Die Leistung würde von der Nachlassmasse ausgeschieden, sie gilt als direkter Anspruch.

---

<sup>1468</sup> BGE 131 I 409 E. 5.5.1; Siehe auch vorne, 3. Kap., III., 214., 37 ff.

<sup>1469</sup> Der Versicherungsnehmer versichert fremde Personen, fremde Sachen oder fremdes Vermögen. Bei den zwei zuletzt genannten Versicherungsarten werden Sachen oder Vermögen des Dritten versichert (z.B. Hotelier). Die Leistungen der Versicherung werden beim Eintritt des Schadenfalls dem Nachlass zugeteilt. Die Versicherung auf fremdes Leben gewährt dem Dritten ein eigenes Recht auf die Versicherungsleistung. Vgl. mehr dazu MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 293.

<sup>1470</sup> Die Versicherungssumme wird auf einen im Voraus bestimmten Termin ausbezahlt, unabhängig davon, ob der Versicherungsnehmer diesen Zeitpunkt überhaupt erlebt.

<sup>1471</sup> ROELLY/JÄGER, N 6 zu Art. 77.

<sup>1472</sup> KÖNIG, 392.

<sup>1473</sup> STAUBER, 215.

ZUPPINGER und der AUSSCHUSS DER KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER<sup>1474</sup> gingen hingegen von der Annahme aus, dass das Widerrufsrecht mit dem Tod des Versicherungsnehmers durch dessen Erben vererbt wird. Ihrer Auffassung nach soll eine *Gleichstellung* dieser Versicherungen mit solchen *ohne Begünstigung* erreicht werden. Die Erbschaftssteuer wäre demnach bereits mit der Eröffnung des Erbganges am Wohnsitz des Erblassers zu erheben<sup>1475</sup>, und zwar auf dem Rückkaufswert abzüglich allfälliger güterrechtlicher Ansprüche des überlebenden Ehegatten. Im Fall eines Widerrufs durch die Erben ginge der Begünstigte jedoch leer aus.

Das Widerrufsrecht einer Versicherung soll gemäss der in dieser Arbeit vertretenen Ansicht *nicht* vererblich und deshalb *nicht* übertragbar sein, *sofern kein vertraglicher oder testamentarischer Vorbehalt* seitens des Erblassers gemacht wird. Das Vertragsverhältnis besteht ausschliesslich zwischen der Versicherung und dem (ehemaligen) Versicherungsnehmer, dem das ausschliessliche und alleinige Entscheidungsrecht zustehen soll, an wen die (widerrufliche) Leistung gehen soll. Mit anderen Worten soll mit dem Tod des Versicherungsnehmers eine widerrufliche Versicherung unwiderruflich werden, soweit kein Vorbehalt vorliegt. Überträgt der Erblasser hingegen das Widerrufsrecht seinen Erben, hätten sie die Möglichkeit, den Vertrag entweder zu widerrufen oder ihn bestehen zu lassen.

Durch die automatische Vererbung des Widerrufsrechts auf die Erben wird zudem der letzte Wille des Versicherungsnehmers bzw. Erblassers preisgegeben, was nicht dem Sinn und Zweck des Erbrechts entspricht. Fraglich ist überhaupt, ob die schenkenden Erben mit Schenkungswillen handeln würden, d.h., ob sie mehr durch eine sittlich-moralische Pflicht als durch einen freiwilligen Entscheid getrieben sind, weil sie sich dem Willen des Erblassers verbunden fühlen<sup>1476</sup>. Die Schenkung wäre dann nicht einwandfrei subjektiv freiwillig.

---

<sup>1474</sup> Kreisschreiben des AUSSCHUSSES DER KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER vom 26.4.1982 über die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen im interkantonalen Verhältnis.

<sup>1475</sup> Wie in Zürich. Vgl. MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 365.

<sup>1476</sup> Vgl. RICHNER/FREY, N 68 zu § 3.

Ginge man von der Auffassung von ZUPPINGER und des AUSSCHUSSES DER KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER aus, wären beim Tod des Versicherungsnehmers die Erben und nicht der Begünstigte erbschaftssteuerpflichtig. Wird diese Leistung bei Fälligkeit ausbezahlt, weil die Begünstigung nicht widerrufen wurde, dann wäre zusätzlich die Versicherungsleistung in voller Höhe als Schenkung zu behandeln und dem Wohnsitz des/der nicht widerrufenden Erben zuzuweisen<sup>1477</sup>. Massgebend wäre dann das Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Erben und dem Begünstigten<sup>1478</sup>. Gerechtfertigter wäre es hingegen, wenn sich das Steuerrecht in diesem speziellen Fall an das Zivilrecht anlehnen und den Begünstigten am Wohnsitz des Erblassers (Versicherungsnehmer) im Zeitpunkt der Fälligkeit oder Auszahlung der Leistung als erbschaftssteuerpflichtig erklären würde<sup>1479</sup>. Im Fall eines Widerrufs wären hingegen die Erben am Wohnsitz des Erblassers erbschaftssteuerpflichtig. So würde die Versicherungssumme in keinem der beiden Fälle *zweimal* als steuerpflichtiger unentgeltlicher Vermögensübergang besteuert und damit der Gefahr einer doppelbesteuerungsrechtlichen Belastung ausgesetzt. Der Ehegatte hätte in keinem der beiden Fälle Anrecht auf eine güterrechtliche Auseinandersetzung.

Während nach dem bundesgerichtlichen Entscheid in BGE 130 I 222 f. rückkaufsfähige Kapitalversicherungen mit Begünstigungsklausel, die mit dem Tod fällig werden, kollisionsrechtlich immer dem Nachlass zugerechnet und deshalb am Wohnsitz des Erblassers erbschaftssteuerpflichtig werden, blieb die Frage jedoch unbeantwortet, ob auch rückkaufsfähige Kapitalversicherungen mit Begünstigungsklausel, welche *nach* dem Tod fällig werden, mit ihrem Rückkaufswert dem Nachlass zugerechnet werden (behandelt wie Versicherungen ohne Begünstigung).

---

<sup>1477</sup> Kantone, wie *Bern*, haben keine ausdrückliche Regelung, was auch nicht überzeugt. Wiederum andere, wie *Luzern*, kennen keine Besteuerungsmöglichkeiten, denn bei Auszahlung an den über den Tod hinaus widerruflich Begünstigten erfolgt keine Besteuerung, da es im Kanton Luzern keine eigentliche Schenkungssteuer gibt.

<sup>1478</sup> RICHNER/FREY, N 68 zu § 3.

<sup>1479</sup> RAMSEIER, 110; vgl. auch die kantonalen Lösungen, die eine Besteuerung nur bei Fälligkeit vorsehen in MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, FN 347, 372.



## 427. Folgen für die güterrechtlichen Ansprüche bei rückkaufsfähigen Versicherungen

### 4271. Bei fälligen Versicherungen

Die Leistung aus einer rückkaufsfähigen Personenversicherung kann Folgen auf die güterrechtlichen Ansprüche eines verheirateten Versicherten haben, je nachdem aus welchem Gut die Versicherung finanziert wurde. Es sind verschiedene Szenarien zu berücksichtigen.

Ist die Versicherung *ohne* Begünstigung und bestand zwischen den Ehegatten *Gütertrennung*, ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unmassgeblich<sup>1480</sup>, denn der Rückkaufswert fällt in das Vermögen des Versicherungsnehmers, ohne die Vermögensmasse des anderen zu beeinflussen. Es erfolgt daher zwischen den Ehegatten keine güterrechtliche Auseinandersetzung. Die Versicherungsleistung fällt in den Nachlass. Bei *Errungenschaftsbeteiligung* und *Gütergemeinschaft* fällt der Rückkaufswert in jenes Gut, aus dem die Versicherung finanziert wurde. Der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses einer Versicherung ist dann massgebend. Ist die Versicherung *vor* der Ehe abgeschlossen worden und wird diese in der Folge nach dem Eheabschluss aus der Errungenschaft/Gütergemeinschaft finanziert, fällt ein Teil des anfallenden Rückkaufswertes bis zum Eheabschluss in das Eigengut, während der restliche Teil des Rückkaufswertes der Errungenschaft resp. der Gütergemeinschaft zugerechnet wird<sup>1481</sup>. Rechnerisch ist die endgültige Versicherungssumme so zu kürzen, dass der Betrag des Rückkaufswertes von der per Todestag voll ausbezahlten Summe bis auf den Eheschluss abgezogen wird. Ist die Versicherung *nach* der Ehe abgeschlossen und aus der Errungenschaft resp. aus der Gütergemeinschaft finanziert worden, fällt der ganze Rückkaufswert per Todestag in die Errungenschaft resp. in das Gesamtgut. Der überlebende Ehegatte hat Anspruch auf die Hälfte aus Güterrecht. Nach Berücksichtigung der güterrechtlichen Ansprüche fällt der verbleibende Teil der Versicherungssumme in den Nachlass. Mit anderen Worten, es wird die Differenz zwischen güterrechtlichem

---

<sup>1480</sup> RICHNER/FREY, N 61 zu § 3; LOCHER, Einführung, 126.

<sup>1481</sup> Wurden die Prämien hingegen aus dem Eigengut des Verstorbenen finanziert, wird der Rückkaufswert in dieses Gut eingebracht.

Anspruch und verbleibendem Rückkaufswert dem Nachlass zugeschrieben<sup>1482</sup>.

Wurde eine *widerrufliche oder unwiderrufliche* Begünstigung zugunsten eines Dritten stipuliert, fällt die Versicherungssumme direkt dem Begünstigten zu. Es bestehen keine Ansprüche aus Güter- und Erbrecht. Ist die Begünstigung zugunsten des überlebenden Ehegatten stipuliert worden, geht die gesamte Summe, ohne Beeinflussung des Nachlasses, an den Ehegatten, ungeachtet, aus welchem Gut die Versicherung finanziert wurde.

#### 4272. Bei nicht fälligen Versicherungen

Bei mit dem Tod des Versicherungsnehmers *nicht* fällig werdenden *Personenversicherungen* ohne Begünstigung (Fremdversicherungen oder Term-Fix-Versicherungen) wird der *Rückkaufswert* der abgeschlossenen Versicherung zu die Nachlassaktiven gezählt und nimmt an der Passivenverlegung teil<sup>1483</sup>. Der Rückkaufswert wird im Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs berechnet. Die mit dem Tod des Erblassers *nicht fälligen* Versicherungen ohne *widerrufliche* Begünstigung, die *vor oder nach* der Ehe abgeschlossen wurden, werden bei *Gütertrennung* dem Vermögen des Erblassers bzw. dem Nachlass zugewiesen. Der Zeitpunkt eines Versicherungsabschlusses ist unmassgeblich: Der Rückkaufswert fällt in die Vermögensmasse des Versicherungsnehmers, ohne die Vermögensmasse des anderen zu beeinflussen. Es erfolgt also keine güterrechtliche Auseinandersetzung zwischen den Ehegatten. Bei *Errungenschaftsbeteiligung* und *Gütergemeinschaft* fällt der Rückkaufswert bis zur Heirat in das Eigengut, wenn die Versicherung *vor* der Ehe abgeschlossen wurde. Die Differenz wird der Masse zugeschrieben, aus der sie finanziert wurde. Dies gilt ebenso, wenn die Versicherung *nach* der Ehe abgeschlossen wurde. Der überlebende Ehegatte erhält die Hälfte der Errungenschaft oder des Gesamtgutes, sofern der Ehevertrag nicht etwas anderes bestimmt. Der restliche Teil fällt in

---

<sup>1482</sup> RAMSEIER, 106 f.

<sup>1483</sup> LOCHER, Einführung, 126.

beiden Fällen ins Nachlassvermögen und nimmt an der Passivenverlegung teil.

*Nicht fällige Versicherungen mit widerruflicher* (sofern kein testamentarischer Vorbehalt gemacht wurde) oder *mit unwiderruflicher Begünstigung* teilen das Schicksal der Nachlassmasse nicht, nehmen an der Passivenverlegung nicht teil und unterliegen auch keiner güterrechtlichen Auseinandersetzung<sup>1484</sup>.

## **5. Zuwendungen von Nutzniessungs- und Wohnrecht**

### **51. Nutzniessungsrecht**

Nutzniessung verleiht einem bestimmten Berechtigten den vollen Genuss an einem fremden Vermögenswert<sup>1485</sup>. Der Nutzniessungsberechtigte hat gemäss Art. 745 Abs. 2 ZGB einen Anspruch auf Gebrauch und Fruchtgenuss der Sache, während dem Eigentümer das "nackte Eigentum" verbleibt<sup>1486</sup>. Bei beweglichen Sachen und Forderungen bedarf die Nutzniessung zu ihrer Entstehung nach Art. 746 ZGB der Übertragung des Gegenstandes auf den Nutzniesser, bei Grundstücken der Eintragung in das Grundbuch. Der Nutzniessungsberechtigte hat nach herrschender Rechtsauffassung die Lasten zu tragen.

Mit der unentgeltlichen Einräumung der Nutzniessung erhält der Nutzniessungsberechtigte vom Eigentümer ein Stammrecht und damit periodisch die Früchte aus dem Stammrecht. Diese Früchte fliessen dem Nutzungsberechtigten nicht unentgeltlich, sondern entgeltlich zu und sind deshalb einkommenssteuerpflichtig<sup>1487</sup>.

Was die Frage der Bewertung anbelangt, wird je nach kantonaler Regelung unterschiedlich vorgegangen. Einige Kantone sehen vor, dass das Recht

---

<sup>1484</sup> Begünstigter kann aber ohne Weiteres auch der überlebende Ehegatte sein.

<sup>1485</sup> Dies kann der Genuss eines belasteten Grundstücks sein, das Recht auf den Besitz, den Gebrauch und die Nutzung; vgl. dazu Art. 745 Abs. 2 ZGB; ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 15 zu Art. 13; MUSTER, StR 66, 808.

<sup>1486</sup> ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 15 zu Art. 13.

<sup>1487</sup> ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 15 zu Art. 13; OEHRLI, 148 f.

auf eine wiederkehrende Leistung (Rente) oder das Recht auf die Früchte eines Stammrechts kapitalisiert wird; m.a.W. wird der Wert der periodischen Leistung nach der Lebenserwartung des Nutzniessers kapitalisiert und der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterworfen. Dabei sollte der kapitalisierte Wert (Barwert) der Nutzniessung beim Belasteten angemessen berücksichtigt werden, d.h., der Eigentümer soll in allen Fällen entsprechend auf dem Minderwert besteuert werden, und zwar auf dem Verkehrswert der Sache minus den kapitalisierten Wert (Barwert) der Nutzniessung<sup>1488</sup>. Einige Kantone sehen allerdings vor, dass ein Abzug des Barwertes in bestimmten Fällen nur begrenzt möglich ist<sup>1489</sup>. Differenzen innerhalb der Kantone bestehen auch bezüglich der Frage, wer die wirtschaftliche Last der Steuer zu tragen hat. So sehen einige Kantone vor, dass die gesamte Steuer dem Eigentümer zu belasten ist<sup>1490</sup>, andere hingegen, dass die Steuer dem Nutzniesser oder Eigentümer zuzuweisen ist<sup>1491</sup>.

Kollisionsrechtlich weist das Bundesgericht das Besteuerungsrecht auf Nutzungsrechten auf beweglichem Vermögen dem letzten Wohnsitz des Erblassers oder Wohnsitz des Schenkers im Zeitpunkt des Vollzuges der Schenkung zu. Nutzniessungsvermögen und dessen Erträge werden gemäss doppelbesteuerungsrechtlicher Praxis hingegen *ausschliesslich* dem Hauptsteuerdomizil des Nutzniessers für die Einkommens- und Vermögenssteuer zugewiesen<sup>1492</sup>. Da das Bundesgericht in ständiger Praxis die *ausschliessliche* Steuerhoheit des Kantons des Wohnsitzes für Nutzniesser vorsieht, besteht im interkantonalen Verhältnis kein Platz für solche kantonalen Steuernormen, welche den Eigentümer steuerlich erfassen.

---

<sup>1488</sup> Art. 99 Abs. 2 AI StG; Ausnahmen bestehen in Kantonen, die eine Nachlasssteuer kennen (wie *Graubünden*), wo die Steuer auf dem gesamten Nachlass erhoben wird. Es entfällt damit die Unterscheidung zwischen Besteuerung des Nutzniessers und jener des Eigentümers der nutzniessungsbelasteten Sache. Nutzniessungen, Wohnrechte, andere Nutzungsrechte und Verpflichtungen zu wiederkehrenden Leistungen, die vor dem Tod des Erblassers bestanden und nach dem Tod weiter bestehen, werden zum kapitalisierten Wert zusammen mit dem übrigen steuerbaren Nachlass besteuert (Art. 111 Abs. 2 GR StG).

<sup>1489</sup> Art. 152 Abs. 2 Satz 2 SG StG.

<sup>1490</sup> § 9 Abs. 1 LU EStG.

<sup>1491</sup> Art. 148 Abs. 2 SG StG. Auf eine eingehende Schematisierung wird hier verzichtet, vgl. auch HINDERSMANN/MYSSEN, N 543 ff.

<sup>1492</sup> Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, I C, Nr. 1 ff.; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 16, N 6.

Das Bundesgericht entschied, dass es mit Art. 127 Abs. 3 BV vereinbar sei, wenn bei (erbrechtlichen) Ansprüchen auf periodischen Leistungen zwischen deren Kapitalwert, dem sog. Stammwert, und den einzelnen periodischen Leistungen unterschieden wird<sup>1493</sup>. Die erbrechtliche oder schenkungsrechtliche Einräumung des Stammrechts soll dem Wohnsitz des Erblassers oder Schenkers, während die einzelnen Betreffnisse dem Wohnsitz des Nutzniessers, wo sie mit der Einkommenssteuer erfasst werden können, zugewiesen werden. Das Bundesgericht stellte fest, dass diese Differenzierung zulässig sei, sofern das Zusammenwirken von Erbschafts- und Einkommenssteuer nicht zu einer konfiskatorischen Besteuerung führe<sup>1494</sup>. Denn bei einer Zuwendungsnutzung an eine nichtverwandte Person, welche zum Maximalsatz der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegt, dürfte die vollständige Erfassung des jährlichen Nutzens die Grenze einer konfiskatorischen Belastung erreichen<sup>1495</sup>.

Nicht zu beanstanden sei auch der Fall, so das Bundesgericht, wo statt für die Nutzniessung eine einmalige Zahlung als Entschädigung ausgerichtet wird und der Kanton des Empfängers diese Entschädigung als Einkommen besteuert, nachdem auf der eingeräumten Nutzniessung bereits eine Erbschaftssteuer im Kanton des Erblassers erhoben wurde<sup>1496</sup>. Ob das Bundesgericht gleich entschieden hätte, wäre die Entschädigung in der gleichen Zeitperiode ausbezahlt worden, bleibt unbeantwortet. Mangels Rüge blieb ebenso die Frage unbeantwortet, ob die Entschädigung als Reinvermögenszugang oder Vermögensumschichtung behandelt werden sollte.

---

<sup>1493</sup> ASA 56, 439 ff. Das von den meisten Kantonen angewandte Barwertprinzip kann zu unbilligen Härtefällen führen; wie weit eine Nutzniessung oder Rente auch wirklich zu einem Reinvermögenszufluss führt, hängt von den faktischen Verhältnissen ab. Mit diesem System wird dem Nutzniesser das nutzniessungsbelastete Vermögen für die Zwecke der Vermögens- und Einkommenssteuer ab Todestag voll zugerechnet. Mit der Erbschafts- oder Schenkungssteuer zusammen kann dies zu einer besonderen "Härte" führen. Basel-Stadt kennt eine den wirtschaftlichen Verhältnissen gerecht werdende Lösung, indem die Steuer gegen Sicherstellung (am Wohnsitz des Erblassers bzw. Schenkers) jährlich auf dem tatsächlich erhaltenen Wert entrichtet werden kann. Dazu im Einzelnen, vgl. BÖCKLI, 371 f.

<sup>1494</sup> ASA 56, 443.

<sup>1495</sup> Es ist zu bemerken, dass, bevor die Stufe der konfiskatorischen Besteuerung erreicht wird, das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt ist; Vgl. auch LOCHER, SJZ 87, 190.

<sup>1496</sup> Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, I C, Nr. 5; BGer, 31.10.2000, i.S. G., E. 2c = Steuerpr. BE 2000, 127 = Steuerpr. SO 2001 Nr. 8.

Über die kollisionsrechtliche Frage, wem die steuerrechtliche Zugehörigkeit bei Nutzniessungen an Grundstücken (Nutzniessung und Wohnrecht) im Fall von Erbschafts- und Schenkungssteuer zugesprochen werden soll, hat das Bundesgericht bis heute noch nicht entscheiden müssen. Es ist anzunehmen, dass das Bundesgericht das Besteuerungsrecht dem Belegenheitskanton zuweisen würde, denn Nutzungsrechte sind mit den Grundstücksrechten im Sinn von Art. 655 ZGB vergleichbar. Der Nutzniesser besitzt ein dingliches Recht und begründet damit eine wirtschaftliche Zugehörigkeit am Belegenheitsort<sup>1497</sup>. Die besten Zugriffsmöglichkeiten hat der Belegenheitskanton, da dieser in erster Linie vom erbrechtlichen bzw. schenkungsrechtlichen Übergang Kenntnis erhält<sup>1498</sup>. In Analogie zur zivilrechtlichen Sicht soll deshalb dem Belegenheitskanton das Besteuerungsrecht zugewiesen werden<sup>1499</sup>. Eine Besteuerung im internen Recht ist allerdings nur dann möglich, wenn das entsprechende kantonale Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz weit gefasst ist<sup>1500</sup>.

## 52. Wohnrecht

Das Wohnrecht ist wie die Nutzniessung eine Personaldienstbarkeit. Es wird häufig auf Lebenszeit des Berechtigten eingeräumt. Im Unterschied zur Nutzniessung, welche dem Nutzniesser den vollen Genuss des belasteten Grundstücks verschafft, ist das Wohnrecht inhaltlich doppelt beschränkt, denn einerseits steht es nur dem Wohnberechtigten, insbesondere für die Eigennutzung, zu und andererseits ist Letzterem die Übertragung seines Rechts auf andere Personen verwehrt<sup>1501</sup>. Die Rechtsprechung und ein Teil der Lehre behandeln steuerrechtlich dingliche Wohnrechte wie Nutzniessungsverhältnisse, andere hingegen lehnen generell eine steuerrechtliche Gleichbehandlung von Wohnrecht und Nutzniessung ab<sup>1502</sup>.

---

<sup>1497</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I C, Nr. 3.

<sup>1498</sup> RAMSEIER, 32; HINDERSMANN/MYSSSEN, N 247.

<sup>1499</sup> HINDERSMANN/MYSSSEN, N 247.

<sup>1500</sup> Wie im Kanton Aargau.

<sup>1501</sup> Vgl. VON MEISS, 81 ff.; ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 16 zu Art. 13.

<sup>1502</sup> VON MEISS, 81 ff.; ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 16 zu Art. 13; BGE 116 II 289.

Inhalt dieses Personalservituts ist das Bewohnen eines Hauses, einer Wohnung oder eines Raumes<sup>1503</sup>. Das Recht ist mit der Sache selbst und unmittelbar verbunden. Der Wohnberechtigte hat einen direkten und unmittelbaren Zugriff auf das unentgeltlich zur Verfügung gestellte Objekt.

Erwirbt der Berechtigte ein solches Recht unentgeltlich, erhält er eine unentgeltliche Nutzung<sup>1504</sup>. Mit der unentgeltlichen Einräumung dieses Nutzungsverhältnisses erwirbt er ein Stammrecht, das je nachdem entweder als Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen qualifiziert wird. Der Wohnberechtigte unterliegt mit dem Stammrecht der Schenkungs- oder der Erbschaftssteuer. Daraus fliesst ihm laufend das einkommenssteuerpflichtige Nutzungsrecht zu.

Da die Nutzungsbefugnisse beim Wohnrecht wie bei der Nutzniessung direkt von der Sache auf den Berechtigten übergehen, rechtfertigt es sich hier kollisionsrechtlich, das Besteuerungsrecht dem Ort der Belegenheit zuzuweisen<sup>1505</sup>. Steuerpflichtig ist der Wohnberechtigte, und zwar am Ort der Belegenheit.

Wohnrechte können auch *obligatorischer* Natur sein<sup>1506</sup>. Das Wohnrecht wird nicht im Grundbuch eingetragen. In diesem Fall hat der durch ein obligatorisches Wohnrecht Berechtigte weder den vollen Wert der ihm zur Verfügung stehenden Wohnräume noch das Stammrecht des Wohnrechts als Vermögen zu versteuern<sup>1507</sup>. Ebenso wenig begründet die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung ohne Einräumung eines im Grundbuch eingetragenen Wohnrechts eine Vermögenssteuerpflicht für den Berechtigten<sup>1508</sup>.

---

<sup>1503</sup> MUSTER, StR 66, 808.

<sup>1504</sup> Dies gilt auch für die unentgeltliche Gebrauchsleihe einer Liegenschaft.

<sup>1505</sup> Bis heute hat sich das Bundesgericht nie darüber äussern müssen, wie das Wohnrecht *kollisionsmässig* zu behandeln ist. In Analogie zur ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts wird das Recht zur Erhebung von Erbschafts- bzw. Schenkungssteuern auf unbeweglichem Vermögen dem Kanton der gelegenen Sache zur Besteuerung zugewiesen, wenn der Erblasser selber ein dingliches Recht am Grundstück besass. Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 15, E. 6.

<sup>1506</sup> ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 16 zu Art. 13.

<sup>1507</sup> ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 16 zu Art. 13 mit Verweisen.

<sup>1508</sup> ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 16 zu Art. 13 mit Verweisen.

Mit der unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung, eines Hauses oder auch nur eines Raumes erhält aber der Berechtigte einen gewichtigen wirtschaftlichen Wert, der um den Grundsatz einer rechtsgleichen und lückenlosen Besteuerung willen nicht unbesteuert bleiben darf<sup>1509</sup>. Der Wohneigentümer hingegen macht eine Zuwendung, indem er eine Wohnung unentgeltlich zur Verfügung stellt und damit um den Wert der fehlenden Nutzung entreichert wird<sup>1510</sup>. Die unentgeltliche Nutzung stellt für den Berechtigten einen Reinvermögenszugang dar<sup>1511</sup>. Die unentgeltliche Überlassung hat somit steuerrechtlich den Charakter einer Schenkung<sup>1512</sup>. Da die Nutzungsbefugnisse direkt von der Sache auf den Berechtigten übergehen, rechtfertigt es sich, die Besteuerungsbefugnis dem Ort der Belegenheit zuzuweisen.

Zuletzt sei hier ein älterer Fall als Beispiel einer unzulässigen interkantonalen Doppelbesteuerung erwähnt<sup>1513</sup>: "Ein Vater wollte noch zu Lebzeiten einen Teil seines Vermögens auf seine Kinder übertragen und schenkte unter Übernahme der entsprechenden Schenkungssteuern seinem bereits beruflich tätigen Sohn einen Geldbetrag, für welchen dieser, ein begeisterter Bergler, in den Bergen etwas Land kaufte und darauf ein kleines Ferienhaus errichten liess. Als Dank für das grosszügige Geschenk räumte der Sohn seinen Eltern in jenem Haus schenkungsweise ein lebenslängliches Wohnrecht ein. Daraufhin wurde der Vater der Steuerpflicht im Kanton der gelegenen Sache unterstellt und unter Hinweis auf die steuerrechtlichen Bestimmungen der Nutzniessung für den gesamten Eigenwohnwert (Eigenmietwert) dieser Liegenschaft mit der Einkommenssteuer belastet"<sup>1514</sup>. Die Tatsache, dass der Vater sowohl in seinem Wohnsitzkanton für die Schenkung zu Schenkungssteuern als auch für den gesamten Eigenmietwert mit der Einkommenssteuer am Belegenheitsort belastet wurde, stellt wirtschaftlich eine steuerliche

---

<sup>1509</sup> ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 16 zu Art. 13.

<sup>1510</sup> ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 16 zu Art. 13.

<sup>1511</sup> OEHRLI, 74 f.

<sup>1512</sup> Vgl. REICH, Komm. StHG, N 86a zu Art. 7; vgl. auch ZIGERLIG/JUD, Komm. StHG, N 16 zu Art. 13; ASA 48, 481.

<sup>1513</sup> Quelle aus VON MEISS, 81 ff., insb. 86. Dieser Fall wurde nicht an das Bundesgericht weitergezogen.

<sup>1514</sup> Es ist anzunehmen, dass die Doppelbesteuerung im gleichen Zeitraum erfolgte.



Belastung des gleichen Steuergutes dar und damit eine konkrete Doppelbesteuerung, obwohl rein formell zwei unterschiedliche Steuerobjekte vorliegen<sup>1515</sup>.

### 53. Schenkung oder Erbvorbezug von Grundstücken mit Nutzniessungsvorbehalt oder Wohnrecht

Die Eigentumsübertragung von Liegenschaften von einer Generation zur anderen erfolgt oftmals zu Lebzeiten. Nicht unüblich ist, dass sich die ältere Generation noch eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht vorbehält. Die Schenkung von Liegenschaften führt gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG zum Aufschub der Grundstückgewinnsteuer. In vielen Kantonen<sup>1516</sup> besteht jedoch die Praxis, den Nutzniessungsvorbehalt als Entgelt zu betrachten. Es wird darin eine Gegenleistung des Erwerbers erblickt. Aus diesem Grund wird kein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gewährt, weil die Kantone eine gemischte Schenkung annehmen. Ob der Nutzniessungsvorbehalt auch tatsächlich als Teil des Entgelts zu betrachten ist, wird von der Lehre<sup>1517</sup> als fragwürdig bezeichnet. Steuerrechtliche Konsequenz ist, dass im Belegenheitskanton neben einer Schenkungssteuer zusätzlich eine Grundstückgewinnsteuer auf dem entgeltlichen Teil erhoben wird. Nutzniessungsertrag und -vermögen werden zudem im Belegenheitskanton beim Nutzniesser als Einkommen und Vermögen besteuert (die Berechnungen sind je nach kantonaler Regelung unterschiedlich).

Das Bundesgericht hat bezüglich Auslegung der Schenkung mit Nutzungsvorbehalt weder eine vertragsrechtliche noch eine steuerrechtliche Qualifikation zugrunde gelegt<sup>1518</sup>. Im Kontext der erbrechtlichen Herabsetzung hat es die Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt als "un cas particulier de donation mixte" bezeichnet; "il faut tenir compte de la valeur

---

<sup>1515</sup> Nichts stände im Wege, statt einer dinglichen Berechtigung eine obligatorische Wohnberechtigung bestehen zu lassen.

<sup>1516</sup> Kantone Zürich, Zug, Basel Stadt, Graubünden, Schwyz etc. sehen eine solche Besteuerung vor. Nicht hingegen die Kantone Aargau, Bern, Solothurn. Vgl. dazu SEILER, ASA 80, 640 ff. Der Barwert der Nutzniessung wird in den Kantonen unterschiedlich ermittelt. Er kann sogar vereinzelt den Verkehrswert übertreffen.

<sup>1517</sup> SEILER, ASA 80, 649 ff. mit Verweisen; LOCHER, SJZ 87, 187 ff.

<sup>1518</sup> SEILER, ASA 80, 650.

capitalisée de ceux-ci pour mesurer l'étendue de la liberalité lors de l'act d'attribution"<sup>1519</sup>. In den Entscheiden StE 2000 B 26.26. Nr. 3 und BGE 120 II 417 E. 3a hingegen, bezeichnete es die Abtretung eines Grundstücks unter Nutzniessungsvorbehalt als unentgeltlich.

Wird zivilrechtlich ein Grundstück schenkungsweise auf den Erwerber übertragen, und der frühere Eigentümer behält das Nutzungsrecht vor, wird nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Liegenschaft mit einer dinglichen Last übereignet, mit der sog. "deductio servitutis"<sup>1520</sup>. Der Nutzniessungsvorbehalt ist somit als Bedingung des Veräusserers integrierender Bestandteil des Geschäftes. Der Erwerber räumt also nicht freiwillig, von sich aus, das Gebrauchs- bzw. Wohnrecht ein. Er akzeptiert dieses Geschäft so, wie es der Veräusserer ihm das vorgeschlagen hat. Ob die Eintragung des Nutzungsvorbehalts vor<sup>1521</sup> oder nach der Handänderung geschieht, ist steuerrechtlich irrelevant. Da sich der frühere Eigentümer ein Recht vorbehält, kann darin keine Rückleistung des Erwerbers in Form eines Entgelts erblickt werden. Wenn keine Rückleistung vorliegt, so kann auch nicht von einer eigentlichen Schenkung des Erwerbers gesprochen werden. Er nimmt prinzipiell keine Leistung vor. Es mangelt zudem am subjektiven Willen, eine Schenkung vorzunehmen. Es liegt somit eine Schenkung vom Schenker an den Beschenkten vor, jedoch keine Rückschenkung des Erwerbers an den ehemaligen Eigentümer in Form eines Rechts auf Nutzung oder Gebrauch.

Wirtschaftlich gewinnt der Erwerber wenig durch die Zuwendung. Durch die Belastung einer Liegenschaft mit einer Nutzniessung oder mit einem Wohnrecht geht das Nutzungs- bzw. Gebrauchsrecht für eine gewisse Zeit (meistens auf Lebenszeit) auf einen Dritten über, während der Erwerber zivilrechtlich und wirtschaftlich das nackte Eigentum erwirbt<sup>1522</sup>. Es besteht sozusagen eine "Aufspaltung des Eigentums" zwischen dem Veräusserer und dem Erwerber. Durch die eingeschränkte Nutzungsbefugnis des

---

<sup>1519</sup> BGer, 4.20.2010, 5A\_338/2010, E. 9.1.2.

<sup>1520</sup> BGer, 6.9.2010, 2C\_256/2010; LOCHER, SJZ 87, 188.

<sup>1521</sup> Die Nutzniessung kann bereits vor der Eigentumsübertragung als Eigentümerpersonaldienstbarkeit analog Art. 733 ZGB eingetragen werden; vgl. die umstrittene Wirkung dazu in SEILER, ASA 80, 653 mit Verweisen.

<sup>1522</sup> LOCHER, SJZ 87, 188; SEILER, ASA 80, 649.

Erwerbers für eine gewisse Periode besteht für ihn eine Werteinbusse. Die Liegenschaft bleibt wohl intakt, aber dieser kann aus ihr keinen Nutzen ziehen. Der fehlende Nutzen des Erwerbers entspricht dem Wert des Gebrauchs- oder Wohnrechtes des Veräusserers. Es ist wohl der Auffassung des Bundesgerichts zu Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG zuzustimmen, wonach das Grundstück beim Nutzniessungsvorbehalt bereits mit dem daraus resultierenden Minderwert übertragen wird<sup>1523</sup>. Mit anderen Worten vermindert sich der objektive Wert eines Grundstücks im Moment der Übereignung bzw. der Eintragung des Nutzungsvorbehalts um den wirtschaftlichen Wert der Nutzung. Die bundesgerichtliche Praxis betrachtet somit die Nutzniessung nicht als Teil des Veräusserungserlöses. Der Entgeltlichkeitscharakter des Geschäftes wird abgelehnt.

Dem Nutzungsrecht fehlt wohl die Verkehrsfähigkeit, es hat aber für den Berechtigten einen Nutzungswert<sup>1524</sup>. Sein Geldwert liegt in seinem Gebrauchsrecht<sup>1525</sup>. Durch die Übereignung erhält aber der Veräusserer nicht mehr, als er bereits als Eigentümer hatte. Er erhält dadurch wirtschaftlich nichts, er überträgt lediglich das nackte Eigentum. Es kann darin kein Grundstücksgewinn erblickt werden, stellt doch die Veräusserung des Grundstücks zentrales Merkmal des grundstücksgewinnsteuerbegründenden Tatbestandes dar. Es liegt keine Veräusserung durch Übertragung vor. Als wesentliches Element setzt Art. 12 Abs. 1 StHG eine entgeltliche Komponente in dem Sinn voraus, dass bei der Veräusserung ein Gewinn<sup>1526</sup> erzielt wird, was hier gerade nicht vorliegt. Der Schenker nimmt eine Schenkung eines belasteten Grundstücks vor. Ergo stellt der Nutzungsvorbehalt keine Teilveräusserung dar. Alle Eigentumsänderungen, welche im Moment der Übertragung keinen Grundstücksgewinn abwerfen, sollen deshalb nicht besteuert werden. Es fehlt hier eigentlich am Steuerobjekt des Grundstücksgewinns. Das Gesetz sieht einen Steueraufschub vor<sup>1527</sup>.

---

<sup>1523</sup> BGer, 6.9.2010, 2C\_256/2010 = StR 65, 951. Vgl. gegenteilige Ansicht: BGer, 22.1.2002, 2P.253/2001.

<sup>1524</sup> LOCHER, SJZ 87, 190 mit Verweisen.

<sup>1525</sup> LOCHER, SJZ 87, 190.

<sup>1526</sup> Der Gewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert, zuzüglich Aufwendungen). Zum Begriff: ZWAHLEN, Komm. StHG, N 31 ff. zu Art. 12 StHG.

<sup>1527</sup> Privilegierung nach Art. 12 Abs. 3 StHG, was an sich nicht nötig wäre, weil es am Steuerobjekt fehlt; Vgl. zudem ZWAHLEN, Komm. StHG, N 33 zu Art. 12 StHG.

Auch im Fall, dass man den Nutzungsvorbehalt wirtschaftlich als Veräusserungstatbestand im Sinn einer wirtschaftlichen Handänderung nach Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG gleichstellen würde (um die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zu rechtfertigen), gebricht es am Veräusserungsbegriff. Es besteht keine wirtschaftliche Handänderung durch den Nutzungsvorbehalt oder die Einräumung des Wohnrechts<sup>1528</sup>. Der objektive Wert des Grundstücks bleibt gleich, er wird nur auf zwei Steuersubjekte aufgespalten. Die Verfügungsbefugnis des Nutzungsberechtigten kann nicht als derart massgebend betrachtet werden, dass er rechtlich wie ein Volleigentümer handeln kann. Wäre dies der Fall, könnte nicht von einer Übereignung in Form einer Schenkung vom ursprünglichen Eigentümer auf den Erwerber gesprochen werden.

Die zivilrechtliche und wirtschaftliche Einordnung haben gezeigt, dass die Schenkung mit Nutzungsvorbehalt ein besonderes Rechtsgebilde darstellt. Zivilrechtlich wird ein Grundstück schenkungshalber mit gleichzeitigem Nutzungsvorbehalt übertragen. Wirtschaftlich wird das Grundstück bereits mit dem Minderwert übertragen. So kann dieser Rechtslage steuerrechtlich keine andere Bedeutung zugemessen werden. Zivilrechtliche und wirtschaftliche Betrachtungsweise sind deckungsgleich. Für das Steuerrecht ist diese Deckungsgleichheit zu berücksichtigen. Der Nutzniessungsvorbehalt kann nicht als Entgelt betrachtet werden, weil der Veräusserer faktisch keine Gegenleistung vom Erwerber erhält. Demgegenüber hat der Beschenkte eine Bereicherung erhalten, welche aber nicht dem Volleigentum entspricht (seine Rechte als Volleigentümer kann er nicht ausüben, da die dingliche Last der Nutzniessung dem belasteten Objekt die Verkehrsfähigkeit nimmt)<sup>1529</sup>. Die Schenkungssteuer wäre auf dem *verminderten* Wert des Eigentums beim Erwerber zu erheben. Dieser Steuerwert könnte auch gleich Null sein, wenn es am Substrat im Moment der Schenkung fehlt, weil der kapitalisierte Wert der Nutzniessung den Verkehrswert des Grundstücks oder ihn übersteigen kann<sup>1530</sup>. Im Zeitpunkt des Wegfalls der dinglichen Last aber erfährt der Erwerber einen Verkehrswertanstieg des Grundstücks und es kommt zu

---

<sup>1528</sup> Vgl. zudem ZWAHLEN, Komm. StHG, N 37 zu Art. 12 StHG; SEILER, ASA 80, 650.

<sup>1529</sup> BÖCKLI, 372; LOCHER, SJZ 87, 189 f.

<sup>1530</sup> BÖCKLI, 372.

einer Bereicherung des Erwerbers. Aus dieser tatsächlichen Situation sollten eigentlich die steuerrechtlich normativen Konsequenzen gezogen werden, was aber konkret auf kantonaler Ebene nicht immer der Fall ist.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass kein Gewinn in grundstückgewinnsteuerlicher Hinsicht besteht, denn es liegt keine Teilveräusserung vor und der Nutzungsvorbehalt stellt kein Entgelt dar. Es müsste vorbehaltlos ein Steueraufschub auf kantonaler Ebene gewährt werden, was eine latente Steuerlast beim Erwerber zur Folge hätte.

Würden die Kantone bei der Übertragung eines nutzniessungsbelasteten Grundstücks trotzdem davon ausgehen, es liege ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft vor, weil der Nutzungsvorbehalt als Gegenleistung der Veräusserung betrachtet würde, muss dies eigentlich als systemwidrig eingestuft werden. In diesem Fall müssten die Behörden bei der Berechnung des Grundstückgewinns den wirtschaftlichen Wert einer solchen Nutzung angemessen einbeziehen und lediglich den auf dem nackten Eigentum erzielten Grundstückgewinn besteuern<sup>1531</sup>. Um zu ermitteln, ab welcher Quote eine gemischte Schenkung angenommen werden kann, stellt das Missverhältnis zwischen dem Verkehrswert und der Gegenleistung ein entscheidendes objektives Merkmal dar. Aus Praktikabilitätsgründen kann die in den Kantonen angewandte Praxis der Prozentquote für das Verhältnis von Verkehrswert und Veräusserungserlös herangezogen werden<sup>1532</sup>.

Dieselbe Bemessungsgrundlage darf demnach nicht gleichzeitig mit Einkommens-, Vermögens-, Grundstückgewinnsteuer beim Schenker als gleichzeitig Veräusserer und Nutzniesser und mit Schenkungssteuer beim Beschenkten erfasst werden.

---

<sup>1531</sup> Vgl. Berechnung nach dem Kongruenzprinzip: ZWAHLEN, Komm. StHG, N 45 zu Art. 12 StHG; SEILER, ASA 80, 651 f.

<sup>1532</sup> Sobald das Entgelt 75% des Verkehrswertes der Immobilie übersteigt, liegt keine gemischte Schenkung vor, vgl. dazu MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 23.

## 6. Unentgeltliche Zuwendungen von Forderungen des Erblassers bzw. Schenkers

### 61. Ungedekte und faustpfandgedeckte Forderungen

Ungedekte und faustpfandgedeckte Forderungen werden nach Praxis des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsrecht als *bewegliches* Vermögen qualifiziert. Bilden diese Gegenstand einer unentgeltlichen Zuwendung unter Lebenden oder zufolge Todes, werden diese ausschliesslich dem Wohnsitz des Schenkers im Zeitpunkt des Vollzuges oder Rechtsüberganges bzw. dem letzten Wohnsitz des Erblassers zur Besteuerung zugewiesen<sup>1533</sup>. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Forderungen Bestandteil des Geschäfts- oder des Privatvermögens bilden. Sie werden in jedem Fall dem Privatvermögen zugeteilt.

Kantone, welche die Steuerhoheit auf im Kanton faustpfandgedeckten Forderungen beanspruchen, haben im interkantonalen Verhältnis zurückzutreten.

### 62. Hypothekarisch gesicherte Forderungen

Bilden hypothekarisch gesicherte Forderungen Gegenstand einer unentgeltlichen Zuwendung unter Lebenden oder zufolge Todes, werden diese nach konstanter Praxis des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot als bewegliches Vermögen behandelt und demnach dem Wohnsitz des Schenkers im Zeitpunkt des Vollzuges oder Rechtsüberganges bzw. dem letzten Wohnsitz des Erblassers zugeteilt. Die Behandlung als solche beruht auf der Überlegung, dass nicht das Grundstück Steuerobjekt ist, sondern die Forderung, welche durch das Grundstück abgesichert ist. Obwohl das Grundstück als Sicherung der Forderung dient, berechtigt es den Gläubiger weder zur Nutzung, noch hat er eine eigentümerähnliche Stellung. Deshalb wird das Recht zur Besteuerung dem Wohnsitz des Schenkers bzw. Erblassers zugewiesen<sup>1534</sup>.

---

<sup>1533</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, I B, Nr. 1–4.

<sup>1534</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, I B, Nr. 4; VON MEISS, 81 ff.; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 17, N 6.

Die Behandlung der Forderung als bewegliches Vermögen ist auch aus zivilrechtlicher Sicht korrekt<sup>1535</sup>; denn das Pfand ist nichts anderes als ein beschränktes dingliches Recht mit der einzigen Funktion der Sicherung einer Forderung. Jene Kantone, welche die Steuerhoheit auf Immobilien beanspruchen, die hypothekarisch gesichert sind, haben gemäss bundesgerichtlicher doppelbesteuerungsrechtlicher Praxis zurückzutreten.

*Eigentümerhypotheken*, -schuldbriefe und -gülden hingegen sind am Ort des belasteten Grundstückes zu versteuern, solange sie sich in der Hand des Eigentümers der belasteten Liegenschaft (ohne Forderung an einen Dritten) befinden. Eine solche Eigentümerhypothek stellt, wenn sie schon formell ein besonderes, vom Eigentum getrenntes Recht am Grundstück bildet, doch materiell für den Eigentümer neben dem Grundstück keinen besonderen und selbständigen Vermögenswert dar, der nicht schon im Eigentum enthalten ist<sup>1536</sup>. Solche Titel sind daher nicht am Wohnsitz des Titeileigentümers, sondern am Orte des Grundpfandes zu versteuern.

## **7. Unentgeltliche Zuwendungen an und aus Stiftungen**

### **71. An Stiftungen**

Unentgeltliche Zuwendungen an Stiftungen unter Lebenden oder von Todes wegen gelten als steuerbare Leistungen, die von den (verschiedenen) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzen als objektiver Steuertatbestand besonders umschrieben werden. Darunter wird sowohl der Fall der Vermögenswidmung bei gleichzeitiger Stiftungserrichtung unter Lebenden als auch kraft Erbrechts subsumiert<sup>1537</sup>. Sowohl bei der Stiftungserrichtung kraft Schenkung als auch zufolge Todes wird ein bestimmtes Vermögen einer neu zu entstehenden juristischen Person gewidmet, welche durch einseitiges Rechtsgeschäft oder durch Testament ins Leben gerufen

---

<sup>1535</sup> BGE 41 I 187; ALIG, 67 f.; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 17, N 5.

<sup>1536</sup> BGE 47 I 62; vgl. auch SCHLUMPF, Bd. II, 29 f.

<sup>1537</sup> Damit eine zivilrechtlich gültige Stiftung auch steuerrechtlich anerkannt wird, muss sich der Stifter der Verfügungsgewalt über das Vermögen entäussern haben. Vgl. auch RAMSEIER, 52.

wird<sup>1538</sup>. Je nachdem, ob die Stiftung zu Lebzeiten des Stifters oder letztwillig errichtet wurde, ist die Vermögenswidmung als Zuwendung unter Lebenden<sup>1539</sup> oder als Anfall kraft Erbrechts steuerbar<sup>1540</sup>. Allerdings macht es für die Erhebung der Schenkungs- oder Erbschaftssteuer keinen Unterschied, ob ein Vermögen einer bereits bestehenden Stiftung oder einer neu entstehenden juristischen Person gewidmet wird<sup>1541</sup>.

Keine Steuer wird jedoch erhoben, wenn die Stiftung infolge ihres (meist wohltätigen) Stiftungszweckes von der Steuer befreit ist.

Unentgeltliche Barzuwendungen von Schenkern oder Erblassern sind demjenigen Kanton zur Besteuerung zuzuweisen, in welchem sich das Hauptsteuerdomizil des Schenkers im Zeitpunkt des Vollzuges der Schenkung bzw. der letzte Wohnsitz des Erblassers befand. Sind Wohnsitzkanton und Kanton des Sitzes der Stiftung verschieden, hat Letzterer kein Recht, Erbschafts- bzw. Schenkungssteuern zu erheben.

## 72. Aus Stiftungen

Vermögenszuwendungen aus Stiftungen an Destinatäre unterliegen ihrerseits der Besteuerung. Dabei ist zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Zuwendungen zu unterscheiden. Entscheidungsrelevant ist demnach die *Rechtsnatur* der Bezüge, um das steuerberechtigte Gemeinwesen bestimmen zu können. Aufgrund dieser Feststellung wird die Leistung entweder dem Wohnsitz des Empfängers oder dem Sitz der Stiftung zugewiesen<sup>1542</sup>.

---

<sup>1538</sup> Ist aber der Stiftungszweck mit dem Zweck des Stifters oder der Stifterin identisch, d.h. betrifft die Zweckwidmung lediglich die rechtliche Ordnung, liegt in der Widmung eines Vermögens bei der Gründung einer Stiftung keine Zuwendung zufolge Todes oder unter Lebenden vor.

<sup>1539</sup> Die in den verschiedenen Steuergesetzen vorzufindende gesetzliche Regelung erfolgt aus Gründen der Klarheit.

<sup>1540</sup> Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. III, N 5 ff zu § 51; RICHNER/FREY, N 152 f. zu § 4.

<sup>1541</sup> Die Annahme, es fehle bei der Stiftungserrichtung noch am Rechtssubjekt, dem Vermögenswerte zugewendet werden, und eine Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer könne daher nicht entstehen, ist sachlich unhaltbar. Vgl. BÖCKLI, 338.

<sup>1542</sup> GRÜNINGER/STUDER, 539; RAMSEIER, 53 (unter Verweis auf STYGER und SIEVEKING, die hingegen anderer Meinung sind. Sie gehen davon aus, dass die Leistungen nicht als Schenkungen zu qualifizieren sind, weil die Stiftung nicht freiwillig handle, sondern zur Ausrichtung verpflichtet sei).



Haben die Destinatäre gemäss Stiftungsurkunde einen festen Anspruch auf Leistung aus Nutzniessung, unterliegen die ausbezahlten Leistungen als *Einkommen* der Einkommenssteuer und sind dem Wohnsitzkanton des Empfängers zuzuteilen. Um *Schenkungen* handelt es sich hingegen dann, wenn die Organe der Stiftung im Rahmen des Stiftungszweckes die Destinatäre selber bestimmen können <sup>1543</sup>. Die den Destinatären ausgerichteten Leistungen werden dem Kanton des Sitzes der Stiftung zur Besteuerung zugewiesen.

Leistungen, welche als Unterstützungsleistungen einer bedürftigen Person unentgeltlich ausgerichtet werden, sind jedoch steuerbefreit<sup>1544</sup>.

## **8. Unentgeltliche Zuwendungen von Geschäftsvermögen unter Lebenden**

### **81. Allgemeines**

Die Vornahme unentgeltlicher Zuwendungen von einzelnen Vermögensobjekten aus dem Geschäftsvermögen an einen unbeteiligten Dritten ist in der Regel mit dem Geschäftszweck unvereinbar und insbesondere über das unternehmerisch motivierte und geschäftsmässig begründete Sponsoring hinaus systemwidrig <sup>1545</sup>. Dennoch kann es vorkommen, dass das Unternehmen eine Leistung erbringt, ohne dafür eine entsprechende sichtbare Gegenleistung zu erhalten.

Die Übertragung von nur einzelnen Geschäftsvermögensteilen an andere Rechtssubjekte wird zudem aus steuerrechtlicher Sicht unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob die Objekte aus dem Geschäftsvermögen des Veräusserers in das Privatvermögen oder in das Geschäftsvermögen des Erwerbers übergehen. Liegt somit neben einer Änderung der Rechtssubjekte eine Zweckänderung von Vermögenswerten vor, erfolgt diese Übertragung nicht steuerneutral. Wird eine geldwerte Leistung von einer Personengesellschaft bzw. von einer personenbezogenen Kapitalgesell-

---

<sup>1543</sup> RICHNER/FREY, N 158 zu § 4; RAMSEIER, 53.

<sup>1544</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 4 lit. f und g StHG.

<sup>1545</sup> RICHNER/FREY, N 172 zu § 4.

schaft (wie eine Familiengesellschaft) an eine *natürliche* Person ausschliesslich aufgrund von familiären oder freundschaftlichen Beziehungen zwischen dem oder den an der die Leistung erbringenden Gesellschaft Beteiligten und dem Leistungsempfänger erbracht, wird diese Leistung dem bzw. den an der leistenden Gesellschaft Beteiligten zugerechnet. Die unentgeltliche Zuwendung in Form einer Schenkung und des ihr gleichgestellten Erbvorbezuges<sup>1546</sup> von einzelnen Wirtschaftsgütern an den Empfänger wird somit nicht als Zuwendung des Unternehmens, da ein Unternehmen in der Regel nichts verschenkt, sondern als Zuwendung einer dahinterstehenden Person behandelt<sup>1547</sup>.

Aufgrund dieses Gedankens wird der unmittelbare Leistungszufluss von der Gesellschaft zur nahestehenden Person durch zwei Schritte getragen: Die Ausschüttung der entsprechenden Leistung an den Beteiligten erfolgt aufgrund der "causa societatis"<sup>1548</sup>, und die Weiterführung der Leistung durch den Beteiligten an die nahestehenden Person erfolgt aufgrund der Beziehungen zwischen dem Beteiligten und der nahestehenden Person<sup>1549</sup>. Unentgeltliche Zuwendungen, welche die Charaktereigenschaft von Geschäftsvermögen verlieren und in das Privatvermögen des Erwerbers einverleibt werden, sind deshalb als *Akte der Privatsphäre* zu behandeln<sup>1550</sup>. Die Gesellschaft fungiert lediglich als "Instrument zur Verfolgung seiner eigenen Interessen, als vorgeschobenes Schenkungsinstrument"<sup>1551</sup>. An diese verschiedenen Vorgänge sollen die Steuerfolgen geknüpft werden: Nach der sog. *Dreieckstheorie* werden die steuerlichen Folgen an jeden gedanklichen Schritt der Begünstigung geknüpft, indem der Weg von der leistenden Gesellschaft über den Anteilsinhaber zu nahestehenden Personen (inkl. allfälliger Zwischenschritte) verfolgt wird und alle

---

<sup>1546</sup> Vorausgesetzt, dass die Zuwendung die allgemeinen Kriterien einer steuerbaren Schenkung erfüllt.

<sup>1547</sup> RICHNER/FREY, N 172 zu § 4; vgl. auch REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. II, N 50 f. zu § 19 lit. b und d StG.

<sup>1548</sup> REICH, ASA 54, 612.

<sup>1549</sup> KUHN/BRÜLISAUER, Komm. StHG, N 87 zu Art. 24.

<sup>1550</sup> REICH, Steuerrecht, § 13, N 131; DERS., Realisation, 126.

<sup>1551</sup> BAUER-BALMELLI, Änderungen, 62 mit Verweisen; REICH, Steuerrecht, § 13, N 131; RICHNER/FREY, N 172 zu § 4; RICHNER/FREY/KAUFMANN/MEUTER, N 148 zu Art. 20 DBG; StE 2002 B 24.4 Nr. 67.

involvierten Personen steuerlich erfasst werden<sup>1552</sup>. Der verdeckt gewährte Vorteil an die nahestehende Person wird deshalb sowohl auf der Gesellschaftsebene als auch auf der Ebene des Anteilsinhabers als Ertrag<sup>1553</sup> und letztendlich beim Empfänger als nahestehende Person als Schenkung besteuert.

Diese Art Leistung ist aber von solchen abzugrenzen, welche mit einem Arbeitsverhältnis des Dritten mit der Gesellschaft oder des Beteiligungsinhabers im Zusammenhang stehen oder der Befriedigung von Gewinnanteilsansprüchen eines ehemaligen Gesellschafters dienen. Beim Vorliegen solcher geschäftlicher, d.h. *austauschrechtlicher* Beziehungen, ist die geldwerte Leistung nicht unentgeltlich, sondern entgeltlich und als Einkommen dem Wohnsitz des Leistungsempfängers zuzuweisen. Eine Ausnahme bezüglich dieser Gruppe ist für solche Fälle zu machen, in denen unentgeltliche Zuwendungen im Interesse des Geschäftes erfolgen und beispielsweise als Werbeausgaben der Erfolgsrechnung belastet werden können<sup>1554</sup>.

Die grundsätzliche Frage, ob Einkommen oder Schenkung/Erbvorbezug vorliegt, hängt von der Würdigung des zugrunde liegenden Sachverhaltes ab. Vor allem muss untersucht werden, ob die unentgeltliche Zuwendung deshalb erbracht wird, weil der Gesellschafter dem unbeteiligten Dritten faktisch einen Vorteil zusprechen will in der Absicht, ihn zu bereichern. Massgebend ist die "causa", weshalb die Zuwendung erbracht wird.

---

<sup>1552</sup> KUHN/BRÜLISAUER, Komm. StHG, N 87 zu Art. 24; BAUER-BALMELLI, Änderungen, 61; die Rechtsprechung des Bundesgerichts zeigt in den letzten 10 Jahren kein einheitliches Bild bezüglich Dreiecksfälle bei der direkten Bundessteuer: Es hatte zum Teil zwei entgegengesetzte Argumentationslinien verwendet; vgl. jedoch diesbezüglich URS R. BEHNISCH/RETO HEUBERGER, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs, in: Jusletter vom 8.5.2000.

<sup>1553</sup> StE 2004 B 24.4 Nr. 71; REICH, Steuerrecht, § 13, N 131; DERS., ASA 54, 618.

<sup>1554</sup> SIMONEK, 55; REICH, Steuerrecht, § 13, N 130.

## 82. Unentgeltliche Zuwendungen von Geschäftsteilen bei Personengesellschaften und personenbezogenen Kapitalgesellschaften an Dritte

### 821. Unentgeltliche Zuwendung eines Vermögenswertes aus einer Personengesellschaft

Eine Privatentnahme liegt begrifflich dann vor, wenn ein bislang dem Geschäft gewidmeter Vermögenswert vom Geschäfts- in das Privatvermögen eines Steuerpflichtigen überführt wird<sup>1555</sup>. Der Überführung in das Privatvermögen liegt eine Zweckänderung des betreffenden Gegenstandes zugrunde; nach dem Willen des Unternehmers werden einzelne *geschäftliche* Vermögenswerte dem Betrieb entfremdet und privaten Zwecken gewidmet. Eine Privatentnahme zieht in der Regel eine Änderung der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse nach sich<sup>1556</sup>.

Beabsichtigt der Unternehmer, das Geschäftsaktivum weiterzugeben, scheidet dieses aus seinem Privatvermögen wieder aus. Die Zuwendung erfolgt aus dem Privatvermögen des Leistenden<sup>1557</sup>. Der schenkungsweisen oder *vorempfangsweisen* Zuwendung einzelner geschäftlicher Vermögensgüter geht vorerst eine *Privatentnahme* voraus<sup>1558</sup>. Die Steuerfolgen werden aufgrund der sog. *Dreieckstheorie* festgelegt; steuerliche Konsequenz ist, dass die unentgeltliche Zuwendung direkt dem die Gesellschaft Beherrschenden (horizontal) zuzurechnen ist und nicht der Gesellschaft, welche lediglich als "Schenkungsinstrument"<sup>1559</sup> vorgeschoben wurde. Der übergehende Vermögenswert soll deshalb als Schenkung oder Erbvorbezug konsequent dem *Wohnsitz des Gesellschafters bzw.*

---

<sup>1555</sup> REICH, Realisation, 125; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. II, N 308 zu § 19 lit. b StG.

<sup>1556</sup> Eine Privatentnahme liegt auch dann vor, wenn das Geschäft als Ganzes aufgegeben wird, ohne dass die Geschäftsaktiven veräußert werden. Eine Privatentnahme kann aber auch dann vorliegen, wenn ein zum Geschäftsvermögen gehörender Gegenstand wieder ins Privatvermögen überführt wird. In diesem Fall liegt lediglich eine Umschichtung innerhalb des Vermögens des Steuerpflichtigen vor.

<sup>1557</sup> REICH, Realisation, 126; KÄNZIG, ASA 45, 324.

<sup>1558</sup> Vgl. auch REICH, Realisation, 126. Es wird immer vorausgesetzt, dass die Vornahme einer Schenkung oder eines Erbvorbezuges an *unbeteiligte* nahestehende Dritte erfolgt.

<sup>1559</sup> BAUER-BALMELLI, Änderungen, 62 mit Verweisen; REICH, Steuerrecht, § 13, N 131; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. II, N 17 zu § 19 lit. b StG.

*Anteilsinhabers als Schenker und bei Grundstücken dem Belegenheitsort zugewiesen werden.*

Aus der Sicht des Unternehmens wird die endgültige – wenn auch unentgeltliche – Ausscheidung eines Vermögenswertes aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen steuertechnisch der *Veräusserung* von Betriebsvermögen gleichgestellt. Auch wenn in der Tat dem Unternehmen für das entnommene Wirtschaftsgut keine angemessene Gegenleistung zufliesst und das Unternehmen durch den geldwerten Vorteil im Umfang des entnommenen Wirtschaftsgutes bereichert ist, realisiert es steuersystematisch einen *Gewinn*, welcher der Besteuerung unterliegt<sup>1560</sup>. Die Rechtfertigung einer solchen Besteuerung wird einzig und allein in der *unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung* von Geschäfts- und Privatvermögen sowie in der Gewährleistung rechtsgleicher und lückenloser Besteuerung gesehen<sup>1561</sup>. Der im Veräusserungswert enthaltene Mehrwert wird durch die endgültige Ausscheidung steuersystematisch realisiert. Die bis dahin ruhenden stillen Reserven werden erfasst<sup>1562</sup>. Zum steuerbaren Einkommen wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkehrswert und dem steuerlich massgebenden Buchwert des überführten Wirtschaftsgutes gezählt<sup>1563</sup>.

Der daraus resultierende *Wertzuwachsgewinn* ist kollisionsrechtlich dem *Sitz* der Gesellschaft oder – bei einfachen oder stillen Gesellschaften – dem *Ort*, wo sich die *ständigen Anlagen und Einrichtungen* befinden, oder dem *Betriebsstätteort* für den verhältnismässigen Anteil zuzuweisen.

---

<sup>1560</sup> Es besteht konkret auch kein Ersatzanspruch für das entnommene Wirtschaftsgut.

<sup>1561</sup> Das Bundesgericht begründet diese Besteuerung damit, dass ein späterer Veräusserungsgewinn nicht mehr als Einkommen besteuert werden kann; BGE 76 I 206 = ASA 19, 332 = StR 6, 228 = NStP 5, 26; vgl. auch REICH/DUSS, 41 ff.; REICH, Realisation, 126 f.

<sup>1562</sup> Vgl. Art. 8 Abs. 1 StHG; Art. 18 Abs. 2 DBG.

<sup>1563</sup> Beruhen die Bewertungsregeln des Schenkungssteuergesetzes auf dem Verkehrswert, werden die stillen Reserven erneut erfasst.

Werden Grundstücke übertragen<sup>1564</sup>, löst die Übertragung im *monistischen* System keine Grundstückgewinnsteuer aus, begründet jedoch eine latente Grundstückgewinnsteuerlast des Erwerbers<sup>1565</sup>. Die Realisation stiller Reserven liegt im Umfang der *wiedereingebrachten* Abschreibungen vor. Der mit einer Privatentnahme ausgelöste steuerbare Gewinn beläuft sich somit auf den Differenzbetrag zwischen den Gestehungskosten und dem Buchwert der Liegenschaft.

Im *dualistischen* System löst die Übertragung des Grundstückes die Besteuerung der stillen Reserven mit der Einkommenssteuer beim Schenker aus; der eigentliche Wertzuwachs wird ausschliesslich *dem Ort der gelegenen Sache* zugewiesen. Da die Schenkung aus der Sicht der Grundstückgewinnsteuer keine Handänderung darstellt, welche die Steuer auslöst, muss hingenommen werden, dass der Wertzuwachs bis zur Höhe des bei der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung angenommenen Verkehrswertes bereits besteuert worden ist. Dieser Verkehrswert hat als Erwerbspreis des Beschenkten bei einer allfälligen in einem späteren Zeitpunkt erfolgenden Veräusserung des Grundstückes zu gelten, sodass keine latente Steuerlast entsteht<sup>1566</sup>.

## **822. Unentgeltliche Zuwendung eines Vermögenswertes aus einer Kapitalgesellschaft**

Die Überführung eines Vermögenswertes aus einer Kapitalgesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter an einen nahestehenden Dritten ist nicht unter dem Titel der Privatentnahme, sondern unter demjenigen der *verdeckten Gewinnausschüttung* zu prüfen.

---

<sup>1564</sup> Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken können entweder mit einer besonderen Einkommens- bzw. Ertragssteuer (*monistisches* System) oder aber als Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens mit der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer, Gewinne auf den privaten Grundstücken mit einer besonderen Einkommenssteuer erfasst werden (*dualistisches* System). Vgl. ZWAHLEN, Komm. StHG, N 3 ff. zu Art. 12 StHG.

<sup>1565</sup> Der Wechsel der Vermögenssphäre stellt im monistischen System keine Veräusserung dar.

<sup>1566</sup> Eine Nichtanerkennung wäre eine willkürliche Auswirkung des dualistischen Systems.

Verdeckte Gewinnausschüttung<sup>1567</sup> ist begrifflich jede Gewinnverwendung einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilsinhaber, die in der Geschäftsbuchhaltung nicht ausgewiesen, sondern durch Buchungen, die diese geldwerten Leistungen überhaupt nicht oder in einem unrichtigen Licht erscheinen lassen, verdeckt ist<sup>1568</sup>. Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch einer dem Anteilsinhaber nahestehenden Person erbracht werden. In diesem Fall wird eine Person dann als nahestehend betrachtet, wenn ihr eine geldwerte Leistung nach dem Willen der Anteilsinhaber zufliesst<sup>1569</sup>. Wird ein geldwerter Vorteil aus einer personenbezogenen Kapitalgesellschaft an den einem Beteiligten nahestehenden Dritten unentgeltlich zugewendet, wird vorerst eine *verdeckte Gewinnausschüttung* getätigt. Die anschliessende Zuwendung erfolgt aus dem Vermögen des Beteiligten. Die unentgeltliche Zuwendung an den Empfänger wird somit auch hier nicht als Zuwendung des Unternehmens, sondern als Zuwendung einer dahinterstehenden Person behandelt<sup>1570</sup>. Entsprechend diesen verschiedenen Vorgängen sehen die Steuerfolgen wie folgt aus: Nach der Dreieckstheorie werden die steuerlichen Folgen an jeden gedanklichen Schritt der Begünstigung geknüpft<sup>1571</sup>. Steuerliche Konsequenz daraus ist eine Direktzurechnung der Schenkung an den Anteilsinhaber. Kollisionsrechtlich ist die Schenkung von beweglichem Vermögen dem Wohnsitz des Anteilsinhabers bzw. Schenkers im Zeitpunkt des Rechtsvollzuges der Besteuerung zuzuweisen. Am Wohnsitz des Schenkers hat der Beschenkte die Schenkungssteuer zu bezahlen.

Auf der Ebene der *leistenden Gesellschaft* wird die verdeckte Gewinnausschüttung dem buchmässig ausgewiesenen Ergebnis hinzu-

---

<sup>1571</sup> Die verdeckte Gewinnausschüttung als Form der Gewinnverwendung an den Anteilsinhaber führt zu einer Schmälerung des Gewinnes bei der leistenden Kapitalgesellschaft (Gewinnvorwegnahme). Die zweite Form der verdeckten Gewinnausschüttung besteht in überhöhten Aufwendungen bzw. überhöhten Kosten (verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S.). Vgl. dazu eingehend KUHN/BRÜLISAUER, Komm. StHG, N 74 f. zu Art. 24, in Bezug auf die Arten N 79 ff. zu Art. 24; REICH, Steuerrecht, § 13, N 128; DERS., ASA 54, 612; vgl. auch BGE 107 Ib 325 ff.

<sup>1568</sup> Vgl. dazu eingehend KUHN/BRÜLISAUER, Komm. StHG, N 74 f. zu Art. 24, in Bezug auf die Arten N 79 ff. zu Art. 24; REICH, Steuerrecht, § 13, N 128; DERS., ASA 54, 612; vgl. auch BGE 107 Ib 325 ff.

<sup>1569</sup> KUHN/BRÜLISAUER, Komm. StHG, N 75 zu Art. 24.

<sup>1570</sup> RICHNER/FREY, N 172 zu § 4. Vgl. auch REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. II, N 50 f. zu § 19 lit. b und d StG.

<sup>1571</sup> KUHN/BRÜLISAUER, Komm. zu StHG, N 86 zu Art. 24.

gerechnet, als wäre keine Ausschüttung vorgenommen worden. Die Gesellschaft ist aber definitiv entreichert. Obwohl der Gesellschaft keine angemessene Gegenleistung zufließt, wird die Ertragssteuer auf dem nach oben korrigierten Saldo der Erfolgsrechnung erhoben, und zwar am Sitz der Gesellschaft.

Auf der Ebene des *Beteiligten* wird die Ausschüttung als steuerbarer Vermögensertrag<sup>1572</sup> besteuert, obwohl dem Beteiligten im Zeitpunkt der Ausschüttung keine liquiden Mittel zufließen und sich seine Vermögenslage nicht ändert<sup>1573</sup>. Trotzdem wird diese Leistung, die aus der Beteiligung fließt, als steuerbarer Beteiligungsertrag betrachtet, weil sie sich nach Ansicht des Kaufmannes beim Empfänger als erfolgswirksamer Vorgang präsentiert. Der Ertrag wird als Einkommen dem Wohnsitz des Beteiligten/Schenkers zugewiesen.

Bei Grundstückübertragungen im *dualistischen* System unterliegen die stillen Reserven zugleich der ordentlichen Gewinnsteuer, deren Besteuerung dem Ort der Belegenheit zugewiesen wird, während sich die Schenkung aus der Sicht der Grundstückgewinnsteuer als Steueraufschubtatbestand darstellt.

Im *monistischen* System tritt eine latente Steuerlast für den Beschenkten am Ort der Belegenheit ein.

## **823. Aus kollisionsrechtlicher Sicht**

Schenkung und Erbvorbezug von Betriebsvermögen lösen eine wirtschaftliche Doppel- bzw. Mehrfachbelastung desselben Steuerflusses aus. Anlässlich dieses gleichen Vorganges wird der Wertzufluss bei mindestens zwei verschiedenen Steuersubjekten erfasst. Obwohl sowohl dem Schenker als auch dem Unternehmen durch diesen Vorgang faktisch

---

<sup>1572</sup> REICH, Steuerrecht, § 13, N 128 ff.; DERS., ASA 54, 618. Als Beteiligungsertrag steuerbar ist grundsätzlich jeder Wertzufluss von Wirtschaftsgütern, jede geldwerte Leistung aus der Beteiligung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt. Unmassgeblich ist es, ob der Zufluss in Form von Geld, Sachwerten oder anderen geldwerten Leistungen erfolgt.

<sup>1573</sup> Vgl. REICH, ASA 54, 623–624. Vorteilszuwendungen an Beteiligte unterliegen zudem der Verrechnungssteuer von 35%. Steuerpflichtig ist die leistende Gesellschaft, welche verpflichtet ist, die Steuer auf den Empfänger der steuerbaren Leistung zu überwälzen.



keine flüssigen Mittel zufließen, wird derselbe Vorgang bei verschiedenen Steuersubjekten mehrfach besteuert. Das Besondere an diesen Tatbeständen besteht darin, dass gleichzeitig der *Übergang* des geäußerten Vermögens der Schenkungssteuer und die *Vermögensbildung* der Einkommenssteuer unterworfen werden. Dieser steuerliche Zugriff beruht weder auf einer zivilrechtlichen noch auf einer wirtschaftlichen Überlegung. Er ist einzig und allein systembedingt und wird damit gerechtfertigt, dass in Zukunft die bisherige potenzielle Besteuerung nicht mehr gewährleistet werden kann<sup>1574</sup>.

Sind mehrere Kantone bei diesem Vorgang involviert, stellt sich die Frage, ob eine solche Mehrfachbesteuerung vor Art. 127 Abs. 3 BV standhält. Für den gleichen Vorgang werden bei der Privatentnahme der Beschenkte am Ort des Wohnsitzes des Schenkers bzw. am Belegenheitsort und der Schenker am Sitz der Gesellschaft oder an seinem Wohnsitz erfasst. Mit anderen Worten könnte der gleiche Wertzufluss gleichzeitig von verschiedenen Kantonen besteuert werden, involviert sind jedoch zwei verschiedene Steuersubjekte.

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen wird zusätzlich die Gesellschaft an ihrem Gesellschaftssitz bzw. am Ort der ständigen Anlagen fiskalisch belastet. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist überdies zu bemerken, dass durch die steuerliche Doppelbelastung "dieselbe" Person einerseits mit der Einkommens-, andererseits mit der Gewinnsteuer betroffen wird, damit wird der Schenker gleichzeitig sowohl als Privatperson als auch als Gesellschafter belastet. Obwohl diese zusätzlichen Steuerbelastungen als systembedingt hingenommen werden, erfolgt eine wirtschaftliche Doppelbelastung des gleichen Steuersubstrates, und zwar durch Erfassung sowohl des erwirtschafteten als auch des ausgeschütteten Ertrages.

Sowohl bei Privatentnahme als auch bei verdeckter Gewinnausschüttung können mehrere Kantone in Konkurrenz treten. Das Vorliegen einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung wurde früher bei wirtschaftlicher Doppelbelastung (und somit auch bei Mehrfachbelastung) jedoch eher verneint. In BGE 115 Ia 169 wurde aber dieser Aspekt im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen

---

<sup>1574</sup> LOCHER, Grenzen, 207.

Unternehmen gewürdigt. Das Bundesgericht hatte in diesem Entscheid diesbezüglich nicht abschliessend Stellung genommen, wobei die Frage, ob unter gewissen Umständen eine solche Doppelbelastung nicht in eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung übergehe, aufgeworfen wurde. In seiner jüngeren Praxis nimmt das Bundesgericht an, dass bei gleichzeitiger Besteuerung von wirtschaftlich in besonderer Weise verbundenen Subjekten in verschiedenen Kantonen eine aktuelle Doppelbesteuerung vorliegen kann<sup>1575</sup>. Wie in anderen Fällen besonderer rechtlicher und wirtschaftlicher Verbundenheit zwischen zwei verschiedenen Personen sollte das Bundesgericht in diesem besonderen Fall vom strengen Erfordernis der Subjektidentität absehen, denn die relevante Frage der Subjektidentität soll nicht nur nach rein formalistischen, sondern auch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten berücksichtigt werden. Ein derartiger Sachverhalt sollte im interkantonalen Verhältnis bei allen involvierten Steuersubjekten im Gesamtzusammenhang gewürdigt werden, denn Art. 127 Abs. 3 BV enthält einen Schutzanspruch vor "wirtschaftlicher Doppelbelastung", welcher letztinstanzlich beim Bundesgericht geltend gemacht werden kann<sup>1576</sup>. Damit würde die Besteuerung ein und desselben Ertrags in mehreren Kantonen im Licht der verfassungsrechtlichen Doppelbesteuerung beurteilt<sup>1577</sup>.

### 83. Zuwendungen von Beteiligungen an Personenunternehmen mit nachfolgender Weiterführung der Geschäftstätigkeit

Bilden Aktiven und Passiven eines Einzelunternehmens oder ein Anteil an einer Personengesellschaft Gegenstand einer Schenkung oder eines Erbvorbezuges *und* behalten die Vermögenswerte die Eigenschaft als Geschäftsvermögen, wird dieser Vorgang als Fortsetzung der Geschäftstätigkeit behandelt. Es findet lediglich ein Wechsel der Steuersubjekte

---

<sup>1575</sup> Vgl. hierüber K. LOCHER/P. LOCHER, § 8, III C, Nr. 2.

<sup>1576</sup> Vgl. auch KUHN/BRÜLSAUER, Komm. zu StHG, N 95 zu Art. 24.

<sup>1577</sup> So stellt sich die Frage ohne Weiteres, ob nicht eine entsprechende Berichtigung sowohl auf Stufe der Gesellschaft als Regulativ bei der Bewertung des Geschäftsvermögens als auch auf der Ebene der natürlichen Person beansprucht werden könne. Dies würde auf jeden Fall eine aktuelle Doppelbesteuerung ausschliessen. Vgl. auch als Beispiel Art. 165 NW StG.

statt. Ebenso gilt dies, wenn auf einen pflichtteilsgeschützten oder erbvertraglich eingesetzten Erben der ganze Betriebskomplex oder Teile davon als Erbvorbezug unentgeltlich übertragen werden<sup>1578</sup>. Obwohl das Geschäftsvermögen nach der Übertragung weiterhin seine Eigenschaft behält, wird dieser Vorgang aus der Sicht des bisherigen Rechtsträgers als Rechtsgeschäft der privaten Sphäre betrachtet. Steuerrechtlich wird dieser Tatbestand als Schenkung besteuert und demjenigen Ort zugewiesen, wo der Schenker im Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung seinen Wohnsitz hat. Umfasst das Geschäftsvermögen auch unbewegliches Vermögen, wird dieser Anteil im Verhältnis zum Wert der gesamten Gesellschaftsaktiven dem Belegenheitskanton zugeteilt. Der Rest wird dem Wohnsitzkanton des Schenkers zugewiesen<sup>1579</sup>. Der Vorgang löst an sich keine Grundstücksgewinnsteuer aus, jedoch wird diese aufgeschoben (latente Steuerlast).

Aus der Sicht des bisherigen Rechtsträgers werden Geschäftsbetrieb oder Teile davon für private Zwecke der Schenkung oder des Erbvorbezuges verwendet. Anstelle des Betriebsinhabers tritt der Beschenkte bzw. der Vorerbe, welcher die Kontinuität der Unternehmensträgerschaft fortsetzt. Es tritt zwar eine Änderung ein, welche für sich betrachtet eine Aufdeckung der stillen Reserven rechtfertigen würde<sup>1580</sup>. Zuzufolge Unentgeltlichkeit und fehlender Ausscheidung der Vermögenswerte aus dem Geschäftsvermögen lassen jedoch Doktrin und Praxis zu, dass für den Schenker bzw. für den zukünftigen Erblasser trotz der Vermögenswidmung die Fortsetzung des ganzen Geschäftsbetriebes einkommenssteuerlich als *neutraler* Vorgang behandelt wird<sup>1581</sup>. Die Anteile werden beim Schenker zum fortgeschriebenen Einkommenssteuerwert ausgebucht und beim Beschenkten zum gleichen Wert eingebucht. Die stillen Reserven bleiben im Geschäftsvermögen verhaftet und gehen damit auf die Begünstigten über. Auf eine *Realisierung* stiller Reserven im *steuer-technischen* Sinn wird *verzichtet*. Eine steuerrechtliche Gewinnverwirklichung wird verneint. Der Schenker wird demnach nach Massgabe

---

<sup>1578</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. II, N 404 zu § 19 lit. b StG; Vorempfänge werden im interkantonalen Verhältnis als Schenkungen behandelt.

<sup>1579</sup> Vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 6 und § 7, III, Nr. 2.

<sup>1580</sup> Vgl. REICH, Realisation, 153 und 166.

<sup>1581</sup> REICH, Realisation, 154.

der Übernahmebilanz mit der Einkommenssteuer an seinem Wohnsitz besteuert und der Beschenkte muss diese Übernahmebilanz später gegen sich gelten lassen<sup>1582</sup>.

Erfolgt eine *Aufwertung* der Buchwerte, d.h. wird das Geschäft *nicht* mit gleichen Buchwerten fortgeführt, löst dieser Vorgang steuertechnisch eine *Realisation stiller Reserven* aus, obwohl in Tat und Wahrheit kein Zufluss von Mitteln erfolgt. Die steuertechnisch realisierten stillen Reserven sind in Bezug auf die Einkommenssteuer als Gewinn dem *Sitz* der Personengesellschaft oder dem *Betriebsstätteort* für einen verhältnismässigen Anteil zuzuweisen. Bei einfachen oder stillen Gesellschaften sind diese dem *Ort, wo sich die ständigen Anlagen und Einrichtungen* befinden, zuzuweisen. Bildet auch *unbewegliches* Vermögen Teil des Überganges, werden die damit anteilmässig realisierten stillen Reserven dem Belegenheitskanton zugewiesen.

In diesen Fällen kann es wohl geschehen, dass stille Reserven sowohl mit der Schenkungssteuer als auch mit der Gewinnsteuer erfasst werden, was im gleichen Zeitraum zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung wegen Belastung des gleichen Steuersubstrates trotz verschiedener, jedoch wirtschaftlich miteinander verbundener Steuersubjekte führt. Es empfiehlt sich, auf eine Erhöhung der Buchwerte aus fiskalischen Gründen zu verzichten.

## 84. Zuwendungen von Kapitalanteilen

Unentgeltliche Zuwendungen von Aktien<sup>1583</sup>, von Stammanteilen einer GmbH oder Anteilen an Genossenschaften in Form von Schenkungen oder Vorempfängen geben keinen Anlass zur Besteuerung eines Gewinnes. Dieser Vorgang führt lediglich zu einer zivilrechtlichen Handänderung<sup>1584</sup>. Da aufgrund der eigenständigen Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft die Anteile kollisionsrechtlich als bewegliches Vermögen

---

<sup>1582</sup> Und zwar mit der Schenkungssteuer. Ausgenommen davon sind jene Kantone, welche den Erbvorbezug nicht mit der Schenkungssteuer, sondern mit der Erbschaftssteuer erfassen und damit den Zeitpunkt der Besteuerung aufschieben. Vgl. auch REICH, Realisation, 154.

<sup>1583</sup> Auch Aktien einer Immobiliengesellschaft.

<sup>1584</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. II, N 20 zu § 23 StG.

behandelt werden, sind diese dem Wohnsitz des Schenkers im Zeitpunkt des Vollzuges des Eigentumsüberganges zuzuweisen und dort mit der Schenkungssteuer zu belasten.

Jene kantonalen Regelungen, welche eine Gleichstellung des wirtschaftlichen Besitzes – wie im Fall von Aktien an Immobiliengesellschaften – mit dem tatsächlichen Liegenschaftsbesitz vornehmen<sup>1585</sup>, haben kollisionsrechtlich zurückzutreten, denn Aktien gehören nunmehr zum beweglichen Vermögen<sup>1586</sup>. Eine indirekte Grundstückbeteiligung begründet nach der bundesgerichtlichen Praxis somit keine wirtschaftliche Zugehörigkeit.

## **9. Unentgeltliche Zuwendungen von Geschäftsvermögen von Todes wegen**

### **91. Zuwendungen von Beteiligungen an Einzelfirmen und Personengesellschaften (mit nachfolgender Weiterführung der Geschäftstätigkeit)**

Der Tod des Erblassers bewirkt, dass die Erben zivilrechtlich mit dem Erbgang ipso iure in die Rechtsstellung des verstorbenen Gesellschafters eintreten. Aktiven und Passiven einer Gesellschaft gehen auf die Erben über. Dieser Vorgang stellt weder *eine entgeltliche Veräußerung* noch *einen Realisationstatbestand* in Form einer Privatentnahme dar<sup>1587</sup>.

Steuerrechtlich löst der Übergang zufolge Todes im Zeitpunkt des Todesfalles eine *Erbschaftssteuer* aus. Es wird kein zusätzliches Spezialsteuerdomizil begründet. Das *bewegliche* Geschäftsvermögen sowie das bewegliche Betriebstättevermögen werden zusammen mit dem privaten beweglichen Vermögen *dem letzten Wohnsitz des Erblassers* zugewiesen, während das *unbewegliche* Geschäftsvermögen dem Belegenheitskanton zugewiesen wird. Dies gilt gleichermassen für das der

---

<sup>1585</sup> Vgl. Kanton Aargau, wonach Zuwendungen von Rechten, die wirtschaftlich wie Rechte an Grundstücken wirken, eine beschränkte Steuerpflicht begründen (§ 144 Abs. 2 AG StG).

<sup>1586</sup> Vgl. die heutige bundesgerichtliche Praxis bezüglich Veräußerungsgewinne und wirtschaftliche Handänderung in: MÄUSLI-AlLENSPACH, § 16, N 12 ff.

<sup>1587</sup> BÖCKLI/STAEHELIN, 324 f.

Betriebsstätte gehörende unbewegliche Vermögen. Die Grundstücksgewinnsteuerverpflichtung wird durch den Vorgang nicht ausgelöst, sondern aufgeschoben. War beispielsweise der Erblasser Inhaber einer Einzelfirma<sup>1588</sup>, werden die Geschäftsaktiven den privaten Aktiven hinzugerechnet. Dazu gehören auch stille und offene Reserven. Die Besteuerung dieser Reserven durch die Erbschaftssteuer erfolgt *auch* dann, wenn das ererbte Geschäft nicht mit unveränderten steuerlichen Buchwerten fortgeführt wird, wie dies bei der Übernahme *mit* Erhöhung der steuerlich massgebenden Buchwerte durch alle Erben<sup>1589</sup> oder bei Überführung der Einzelfirma in eine Personengesellschaft, an welcher nur *ein Teil* der Erben beteiligt ist, der Fall ist<sup>1590</sup>. Es gelten sinngemäss die vorne gemachten Betrachtungen in Bezug auf die Übertragung von Geschäftsvermögen infolge Schenkung und Erbvorzug<sup>1591</sup>. Die Geschäftspassiven werden mit den privaten Passiven nach Lage der gesamten Aktiven *quotenmässig* verteilt.

Übernehmen alle Erben das Geschäft unverändert, d.h. *ohne* Erhöhung der Buchwerte, oder überführen sie die Einzelfirma in eine Personengesellschaft, an der *alle* Erben mit Quoten beteiligt sind, erfolgt *keine* Besteuerung der *stillen Reserven* mit der Einkommenssteuer. Es wird die Erbschaftssteuer<sup>1592</sup> am Wohnsitz des Erblassers oder am Belegenheitsort auf dem Verkehrswert<sup>1593</sup> oder Buchwert der übergegangenen Geschäftsteile (auch der Grundstücke) nach der anteilmässigen Berechtigung der einzelnen Erben am Gesellschaftsvermögen im Zeitpunkt der Eröffnung des Erbanges erhoben.

---

<sup>1588</sup> Dasselbe gilt auch bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften.

<sup>1589</sup> BÖCKLI/STAEHELIN, 324 f.

<sup>1590</sup> BÖCKLI/STAEHELIN, 325.

<sup>1591</sup> Vgl. 13. Kap., IV., 8., 325 ff.

<sup>1592</sup> Die Erben übernehmen das Unternehmen zu den Fortführungswerten des Erblassers.

<sup>1593</sup> Die stillen Reserven werden i.d.R. durch die Erbschaftssteuer erfasst (in den meisten Kantonen ist der Verkehrswert massgebend). Realisieren die Erben in einem späteren Zeitpunkt die stillen Reserven, so haben sie diese nochmals als Einkommen zu besteuern. Es kommt zu einer Kumulation von Erbschafts- und Einkommenssteuer, jedoch in verschiedenen Zeitpunkten. Um solche schwerwiegenden Belastungen zu mildern, sehen einige Kantone, wie beispielsweise der Kanton Bern in Art. 14 Abs. 1 BE ESchG, vor, dass bei Unternehmensnachfolge der Buchwert (und nicht der Verkehrswert) massgebend ist. Damit werden die stillen Reserven nur einmal erfasst und der prohibitive Effekt einer fiskalischen Mehrwertbesteuerung bleibt aus. Die Schwächung der künftigen Ertragskraft wird somit vermieden.

Die *quotenmässige* Beteiligung eines *Kollektivgesellschafters* mit einem Anteil von beispielsweise 50% ergibt ebenso keine Ausscheidungsprobleme. Besitzt die Kollektivgesellschaft Grundeigentum, hat der Liegenschaftskanton auf dem betreffenden Anteil am Liegenschaftsbesitz den quotenmässigen Anteil an Gesamtpassiven zu übernehmen. War hingegen der Erblasser mit einer bestimmten Summe beteiligt, wie im Fall eines Kommanditärs, beschränkt sich die Besteuerungsbefugnis des Liegenschaftskantons auf diese Beteiligungssumme (*Kommandite*): Der Belegenheitskanton kann die der Kommanditgesellschaft gehörenden Grundstücke im Verhältnis zum gesamten Wert der Kommandite besteuern. Mit anderen Worten hat der Liegenschaftskanton ein Besteuerungsrecht entsprechend dem Wertverhältnis der gesamten beweglichen Aktiven der Gesellschaft zum Wert der Liegenschaft bezogen auf die Höhe der Beteiligung. Der Wohnsitzkanton des Erblassers darf hingegen den Restbetrag des Wertes der Erbschaftssteuer unterwerfen<sup>1594</sup>. Der Liegenschaftskanton hat zudem die Pflicht, denselben Anteil an Gesamtpassiven zu übernehmen und in Abzug zu bringen. Der restliche Teil an den Gesamtpassiven wird vom letzten Wohnsitzkanton des Erblassers übernommen.

## 92. Zuwendungen von Beteiligungen an Einzelfirmen und Personengesellschaften (mit anschliessender Geschäftsaufgabe)

Beabsichtigen die Erben, das Geschäft *nach* dem Tod des Erblassers nicht mehr weiterzuführen, können sie dieses auflösen und das Geschäftsvermögen dem Privatvermögen einverleiben. Es erfolgt damit eine Privatentnahme. Wenn das Geschäft aufgegeben wird, ohne dass die Geschäftsaktiven veräussert werden, unterliegt der Vorgang der Einkommenssteuer<sup>1595</sup>. Durch die Entfremdung wird das Geschäftsvermögen seiner Eigenschaft enthoben und nach der Liquidation zu

---

<sup>1594</sup> Bezüglich Behandlung der Schenkung eines Kommanditanteils im interkantonalen Verhältnis siehe K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 6, E. 4; BGE 78 I 12 E. 4 = Pra 41 Nr. 79 = ZBl 53, 305.

<sup>1595</sup> REICH, Realisation, 129. Eine Besteuerung stiller Reserven erfolgt auch dann, wenn das Geschäft *verkauft* oder *verpachtet* wird. Vgl. auch CDT, 21.9.1992, N. 224–225/92 = RDAT I-1993, 3t, 273 ff.

privaten Zwecken verwendet. Die im Geschäftsbetrieb enthaltenen stillen Reserven scheiden zu diesem Zeitpunkt aus der fiskalischen Verknüpfung aus und müssen erfasst werden<sup>1596</sup>. Der *Gewinn*<sup>1597</sup>, welcher dafür dem *Sitz der Gesellschaft* und den *allfälligen Betriebsstätteorten* der Einkommenssteuer zuzuweisen ist, ist nach der vollständigen Liquidation des Geschäftsbetriebes auf die *einzelnen Erben nach Erbquoten* aufzuteilen, Grundstücksgewinne werden hingegen dem *Ort der gelegenen Sache* zugewiesen, wo sie entweder mit der Einkommenssteuer oder, wie beim dualistischen System, mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden.

Wird die Einzelfirma oder Personengesellschaft nur von *einem Teil* der Erben weitergeführt und erhalten die nicht geschäftsführenden Erben eine den Saldo des Kapitalkontos übersteigende Abfindung (welche auch stille Reserven enthalten können), wird diese mit der *Einkommenssteuer* belastet. Dieser der Veräusserung des Anteils an Dritte gleichzustellende Vorgang wird *kollisionsrechtlich* primär dem *Sitzkanton* der Gesellschaft bzw. dem Ort, wo sich die *ständigen Anlagen und Einrichtungen* befinden, und sekundär dem *allfälligen Betriebsstättekanton* zugewiesen<sup>1598</sup>. Die durch die Gesellschaft realisierten stillen Reserven<sup>1599</sup> sind als Liquidations- bzw. Kapitalgewinn dem *Sitz oder Ort, wo sich die ständigen Anlagen* befinden, zuzuweisen. Handelt es sich bei der Abfindungssumme um eine Sondervergütung, d.h. um eine Entschädigung für andere vertragliche Leistungen (ohne dass stille Reserven berührt werden), wird diese Leistung *als Einkommen* dem *Wohnsitz des Empfängers* zugewiesen. Sinngemäss gilt diese Erfassung auch beim Austritt im Umfang der Fremdquote bei steuerbaren *Grundstücksgewinnen*. Soweit es sich um wirkliche Wertvermehrungen handelt, werden diese dem *Ort der gelegenen Sache* zugeteilt.

---

<sup>1596</sup> REICH, Realisation, 129.

<sup>1597</sup> Über die Gewinnermittlung aufgrund der Handelsbilanz und über die Berechnung von Mehrwerten, vgl. REICH, Realisation, 41 ff. und 51 ff., insb. 59 f.

<sup>1598</sup> Vgl. auch BORKOWSKY, Geschäfts-Nachfolge, 90 f.

<sup>1599</sup> Eine über den Saldo des Kapitalkontos gehende Abfindung führt notwendigerweise zu einer Aufwertung der Aktiven, da stille Reserven realisiert werden.



## 93. Zuwendungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Der Übergang von *Anteilen* an *Kapitalgesellschaften* löst unter dem steuerrechtlichen Gesichtspunkt keine anderen Steuern als Erbschaftssteuern aus. Die Erben erhalten von Gesetzes wegen das *Eigentum an den Wertpapieren*. Wertpapiere stellen bewegliches Vermögen dar, das dem letzten Wohnsitz des Erblassers zuzuweisen ist.

*Aktien einer Immobiliengesellschaft* sind ebenso als *bewegliches Vermögen* dem letzten *Wohnsitz* des Erblassers zuzuweisen<sup>1600</sup>. Dies gilt auch dann, wenn mit der Gesamtheit oder überwiegenden Mehrheit der Aktien wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auf die Erben übergeht. Da das Bundesgericht in Anbetracht der formal konzipierten Erbschaftssteuer von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise ausgeht, haben kantonale Steuernormen im interkantonalen Verhältnis zurück-zutreten, sollte der Übergang sämtlicher oder eines überwiegenden Teils der Aktien am Belegenheitsort besteuert werden.

*Anteile an sog. Mieter-Aktiengesellschaften*, welche ihren Anteilsinhabern Wohnungen zur Verfügung stellen, werden gleichermassen als bewegliches Vermögen dem *letzten Wohnsitz des Erblassers* zugeteilt<sup>1601</sup>.

Kapitalgesellschaften werden durch einen Erbfall, auch unter dem buchhalterischen Gesichtspunkt, nicht berührt. Massgebend ist der Verkehrswert der Wertpapiere im Zeitpunkt des Todesfalles.

## 10. Behandlung der güterrechtlichen Ansprüche

Vermögensübergänge aus ehelichem Güterrecht können entweder bloss Vermögensausscheidung (Entflechtung des ehelichen Vermögens) oder aber unentgeltlicher Vermögenszugang sein. Es ist daher sachgerecht zu unterscheiden, ob in der Zuwendung eine Abgeltung von güterrechtlichen Ausscheidungsansprüchen oder eine Schenkung im eigentlichen Sinn vorliegt.

---

<sup>1600</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 20, N 29.

<sup>1601</sup> Die Erträge werden hingegen als Einkommen dem Wohnsitz der Empfänger zugewiesen.

"Zuwendung" als Abgeltung von güterrechtlichen Ausscheidungsansprüchen ist als eigentliche Vermögensausscheidung zu verstehen. Die Kantone befreien daher sachgerecht, im Sinn und Geist des Bundeszivilrechts, die kraft Güterrechts an den überlebenden Ehegatten übergehenden Vermögenswerte von der Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuerpflicht. Was dem überlebenden Ehegatten *über* die zivilrechtlichen güterrechtlichen Normen hinaus zugewiesen wird, stellt hingegen an sich eine unentgeltliche Zuwendung dar und kann deshalb der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterstellt werden<sup>1602</sup>. Wenn auch diese Möglichkeit besteht, sehen die meisten Kantone heute aber vor, dass solche Zuwendungen an den überlebenden Ehegatten gesetzlich steuerfrei bleiben sollen<sup>1603</sup>. Die Kantone *Genf* und *Bern* hingegen sehen die Besteuerung des dem Ehegatten *über* den gesetzlichen hinausgehenden (beweglichen oder unbeweglichen) zukommenden Vermögensanteils vor<sup>1604</sup>.

Mit dem Tod erfolgt auch die Auflösung des zwischen den Ehegatten bestehenden Güterstandes. Bei Auflösung des Güterstandes der Errungenschaftsbeteiligung hat jeder Ehegatte das Eigentum an seinem Eigengut und an seiner Errungenschaft. Der rein obligatorische Anspruch bezieht sich auf die Hälfte des Vorschlages des anderen. Allfällige gegenseitige *Forderungen* zwischen den verschiedenen Vermögensgütern sind zur Verrechnung zu bringen; Ersatzforderungen, beispielsweise für Aufwendungen des Erblassers für Eigengüter des überlebenden Ehegatten, sind den Aktiven des Nachlasses zuzurechnen, während Ersatzforderungen für Eigengüter des überlebenden Ehegatten und der Anteil am Vorschlag zu den Passiven gehören. Was dem überlebenden Ehegatten anlässlich des Todes des anderen aus Güterrecht zusteht, gehört somit *nicht* in das Nachlassvermögen. Es sind daher die dem überlebenden Ehegatten aus Güterrecht zustehenden Werte von den Nachlasswerten zu trennen<sup>1605</sup>.

---

<sup>1602</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH, § 20, N 30; BÖCKLI, 363; LOCHER/P. LOCHER, § 7, II, Nr. 4.

<sup>1603</sup> Diese Befreiung soll sich m.E. auch als direkte Auswirkung der Eigentumsgarantie ergeben.

<sup>1604</sup> Vgl. Art. 1 Abs. 2 lit. b GE LDS: "toute attribution de biens résultant de dispositions matrimoniales contractuelles déployant leur effet au moment du décès ou de la déclaration d'absence, et ayant pour conséquence d'accorder au conjoint survivant une quotité de biens supérieure à celle à laquelle il aurait eu droit si le partage s'était effectué en application des normes légales de liquidation du régime matrimonial adopté". Vgl. für Bern, LOCHER, Einführung, 75.

<sup>1605</sup> Wie zum Beispiel Möbelstücke usw. Dazu gehören auch Ersatzanschaffungen. Vgl. auch Art. 198 lit. 4 ZGB.

Sofern die ehevertraglichen Vorschlagszuweisungen *über* die gesetzliche Quote hinaus nach kantonalem Recht der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer unterzogen werden, gelten diese als *direkte Ansprüche*<sup>1606</sup>; auch diese fallen *nicht* in die Nachlassmasse und nehmen auch *nicht* an der proportionalen Schuldenverlegung teil. Sowohl bei der Errungenschaft als auch bei der Gütergemeinschaft kann sich der überlebende Ehegatte, unter Anrechnung an seine Beteiligungsforderung bzw. an seinen Gesamtgutsanteil, am Haus oder an der Wohnung, worin die Ehegatten gelebt haben, das Eigentum zuweisen lassen. Macht der Erblasser von dieser Befugnis Gebrauch, fällt die Liegenschaft nicht in die Nachlassmasse. Die Zuweisung der Liegenschaft an den Überlebenden hat zur Folge, dass diese nicht der Erbschaftssteuer am Belegenheitsort unterliegt. Da die Zuweisung des Hauses nicht als Zuweisung eines Eigentumsanteils, sondern als Forderung des Erblassers betrachtet wird<sup>1607</sup>, wird diese dem letzten Wohnsitz des Erblassers der Besteuerung zugewiesen.

---

<sup>1606</sup> Gemäss Praxis des Kantons Bern hingegen gehört die den gesetzlichen Anspruch übersteigende Beteiligung am Vorschlag zum steuerbaren Nachlassvermögen und nimmt daher an der Passivenverlegung teil; vgl. dazu LOCHER, Einführung, 75.

<sup>1607</sup> Eigentums- und Nutzniessungsrechte an unbeweglichem Vermögen werden dem Ort der gelegenen Sache, Forderungen dagegen dem letzten Wohnsitz des Erblassers bzw. Schenkers zugeteilt.



## **4. Teil: DIE STEUERAUSSCHEIDUNG**

## 14. Kapitel

# Quantifizierung der Aktiven und der Passiven

### I. Das Prinzip

Die Tatsache, dass der Erblasser/Schenker zu zwei oder mehreren Gebietskörperschaften steuerrechtlich zugehörig sein kann, bedingt eine Aufteilung des übergehenden Vermögens unter den involvierten Steuerhoheiten. Dieses Verfahren bezweckt eine Zuteilung der einzelnen Vermögensteile an die verschiedenen berechtigten Gemeinwesen<sup>1608</sup>. Mit der Ausscheidung verbunden ist die Bewertung und stellt ein zusätzliches Element der Quantifizierung dar. Denn eine Zuteilung der einzelnen Aktiv- und Passivposten allein genügt noch nicht, um das Steuermass korrekt zu bestimmen. Dafür braucht es eine gleichmässige Bewertung von Aktiven und Passiven, welche vor Doppelbesteuerungen bewahren soll. Die Funktion der Ausscheidung besteht in einer gleichmässigen und gerechten Besteuerung des Vermögens. Der verfassungsrechtlich verankerte Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll auch in diesem Verfahren zum Tragen kommen.

Es sind vorerst die einzelnen Aktiven zu ermitteln. Die Aktiven werden dann zwischen dem letzten Wohnsitz und dem Belegenheitsort ausgeschieden, falls ganze Vermögenskomplexe von beweglichem und unbeweglichem Vermögen vererbt oder verschenkt werden<sup>1609</sup>. Werden hingegen nur einzelne Vermögensteile vererbt oder verschenkt, erübrigt sich eine Steuerausscheidung<sup>1610</sup>. Diese werden je nach Natur des übergehenden Vermögensteils dem letzten Wohnsitz des Erblassers/Wohnsitz des Schenkers oder dem Belegenheitskanton objektmässig zugewiesen und dort, unter Berücksichtigung der auf dem betreffenden Objekt lastenden Passiven, besteuert<sup>1611</sup>. Die Steuerausscheidung beeinflusst in keiner Weise

---

<sup>1608</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 29, N 1.

<sup>1609</sup> LOCHER, Einführung, 123.

<sup>1610</sup> LOCHER, Einführung, 123; MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 29, N 1 f.

<sup>1611</sup> Gleiches gilt, wenn im Nachlass nur unbewegliches Vermögen vorliegt. Vgl. dazu MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 29, N 1 ff.

die subjektive Steuerpflicht der einzelnen gesetzlichen bzw. eingesetzten Erben. Da die Erben den Nachlass durch den Tod des Erblassers in Form der Universalsukzession zur gesamten Hand erwerben, sind sie in allen an der Besteuerung des Nachlassvermögens berechtigten Kantonen mit einer Quote auf dem ganzen Vermögen steuerpflichtig<sup>1612</sup>. Ohne Einfluss auf die Steuerausscheidung ist somit die durch Erbteilung vereinbarte Zuweisung der Nachlassaktiven, denn die Steuerausscheidung soll unabhängig von einem Erbteilungsvertrag durch den Erblasser bzw. die Erben erfolgen<sup>1613</sup>. Würde man auf den Erbteilungsvertrag abstellen, hätte dies zur Folge, dass die Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen dem Wohnsitz des Erblassers und dem Liegenschaftsort vom Willen der Erben abhängig gemacht werden könnte. Die Erben könnten auf diese Weise zunächst einen zu einer für sie günstigen Steuerausscheidung führenden Teilungsvertrag abschliessen und anschliessend, nach Erhebung der Erbschaftssteuer, eine neue Teilung vornehmen<sup>1614</sup>. Dagegen anerkennt das Bundesgericht einen Vergleich zwischen den Erben erbschaftssteuerrechtlich als rechtsgültig, wenn durch diesen ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt werden und wenn zusätzlich der Vergleich sich nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet<sup>1615</sup>.

Es kann auch die Konstellation eintreten, dass die Erben, unabhängig von einem Erbteilungsvertrag, eine abweichende Vermögensverteilung und damit eine Querschenkung<sup>1616</sup> vornehmen. In diesem spezifischen Fall erfolgt die Zuweisung gemäss der ursprünglichen Erbfolge bzw. Verfügung von Todes wegen (soweit Erbschaftssteuern anfallen). Damit werden zuerst, unabhängig von einer Querschenkung, die Aktiven gemäss der ursprünglichen Erbfolge bzw. Verfügung von Todes wegen bestimmt.

---

<sup>1612</sup> Vgl. RICHNER/FREY, N 41 zu § 2.

<sup>1613</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 29, N 12.

<sup>1614</sup> BGE 73 I 16 E. 5, 6 = Pra 36 Nr. 21. Vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 9.

<sup>1615</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, II, Nr. 19; BGer, 29.8.2006, 2P. 296/2005 = RDAF 2006 II, 501; BGE 105 Ia 54; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 11.

<sup>1616</sup> Querschenkungen stellen Zuwendungen unter Lebenden dar, welche von der gesetzlichen Erbfolge bzw. von der Verfügung von Todes wegen aus abweichender Erbteilung erfolgen. Als Querschenkung gelten auch jene Fälle, in denen der überlebende Ehegatte zugunsten der anderen Erben auf seine güterrechtlichen Ansprüche teilweise oder vollständig verzichtet. Querschenkungen unterliegen, soweit die Voraussetzungen einer steuerbaren Schenkung erfüllt sind, der Schenkungssteuer und sind damit interkantonalrechtlich dem Wohnsitz des Verzichtenden/Schenkenden zuzuweisen. Vgl. BGE 51 I 302; auch § 143 Abs. 1 AG StG.

Erst anschliessend erfolgt die Ausscheidung für die Querschekung. Diese wird von den Kantonen meistens als Schenkung mit der Schenkungssteuer erfasst. Massgebend sind die Verhältnisse des verzichtenden Erben als Schenkenden und nicht jene des Erblassers.

Obwohl auch Rückwirkungsklauseln in Erbteilungsverträgen steuerrechtlich zwar *meist keine* Anerkennung finden, hat das Bundesgericht in StE 2008 A 24.1 Nr. 6, E. 4.1, einen Erbteilungsvertrag mit Rückwirkungsklausel aus Gründen der Praktikabilität als gültig betrachtet. Die Erben waren um eine endgültige und rasche Klärung der Vermögenslage besorgt. Die Erbteilung mitsamt güterrechtlicher Auseinandersetzung und Erbvorbezug erfolgte innert rund zwei Monaten nach dem Todestag. Das Vorgehen schien in sich logisch und nachvollziehbar – und nicht um der Steuerumgehung willen gewählt. Es erschien dem Bundesgericht sinnvoll, die gesamten Vermögensverschiebungen steuerrechtlich integral auf den Todestag zurückzuführen.

Nach Feststellung der Aktiven sollen dann die in Betracht fallenden Passiven unter die Kantone so aufgeteilt werden, dass der Steuerpflichtige im interkantonalen Verhältnis weder besser- noch schlechtergestellt wird, als wenn er ausschliesslich in einem Kanton steuerpflichtig wäre<sup>1617</sup>.

Zum Nachlassvermögen werden auch Vermächtnisse gerechnet. Die Nachlassaktiven sind von den sog. *direkten Ansprüchen* zu trennen, weil diese *nicht* an der proportionalen Schuldenverlegung teilnehmen<sup>1618</sup>. Sie werden aber dem Wohnsitz des Erblassers zugewiesen und dort mit der Erbschaftssteuer belegt, sofern die kantonale Sachnorm die Besteuerung des betreffenden Vermögenszuflusses gesetzlich normiert hat<sup>1619</sup>.

Ausgangspunkt für die Verlegung der Schulden bilden die Aktiven des Erblassers bzw. Schenkers. Die Schulden werden *quotenmässig, d.h. prozentual*, zum gesamten (beweglichen *und* unbeweglichen) Nachlass- bzw. Schenkungsvermögen verlegt<sup>1620</sup>. Wird einem Kanton die Steuer-

---

<sup>1617</sup> Macht aber ein Kanton von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch und würde deshalb ein *unechter Ausscheidungsverlust* entstehen, siehe vorne 6. Kap., III., 2., 134 f.

<sup>1618</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 29, N 6; HöHN/MÄUSLI, § 24, N 8.

<sup>1619</sup> MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 29, N 6.

<sup>1620</sup> LOCHER, Einführung, 124; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 29, N 11.



kompetenz durch das Bundesgericht zugewiesen, trägt dieser auch die entsprechenden Schuldanteile.

Der Kanton kann auf jeden Fall jenen Anteil am *Nettonachlass* bzw. Schenkungsvermögen besteuern, welcher dem Verhältnis des ihm zugewiesenen Anteils am Gesamtnachlass bzw. am gesamten Schenkungsvermögen entspricht<sup>1621</sup>. Der Umfang des Besteuerungsanspruchs der beteiligten Gemeinwesen ist aufgrund der Zusammensetzung des unverteilter Nachlasses und der Anteile der Erben an diesem zu ermitteln. Die durch die Erbteilung vereinbarte Zuweisung der Nachlassaktiven hat auf den Umfang keinen Einfluss. Sämtliche Erbteile sind somit von den beteiligten Gemeinwesen im Verhältnis zu den ihnen am gesamten reinen Nachlass zustehenden Quoten zu besteuern<sup>1622</sup>.

## II. Die Aktiven

### 1. Feststellung der Nachlassaktiven

Vermögensteile, welche zu den Nachlassaktiven gehören, werden über das Inventarverfahren erfasst. Das erbschaftsamtliche Inventar bezweckt die Festhaltung des Nachlassvermögens im Zeitpunkt des Todestages zu Kontroll- und Steuerzwecken<sup>1623</sup>. Die Festsetzung der vererbten oder geschenkten Gegenstände, die Bewertung derselben, der Abzug von Schulden und Lasten sowie von vorgesehenen Freibeträgen dient der zuverlässigen Feststellung des Vermögens für eine korrekte Festlegung der Erbschaftssteuerpflicht<sup>1624</sup>. Bevor eine Inventaraufnahme überhaupt gemacht wird, soll zuerst die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht des Erblassers durch den zuständigen Kanton geprüft werden.

---

<sup>1621</sup> Vgl. ZUPPINGER, ASA 42, 147; K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, I B, Nr. 3, 4 und 5.

<sup>1622</sup> BGer, 6.4.1955, i.S. Rudolf, E. 2 und 3, nicht publ.; 23.12.1970, i.S. Albrecht, E. 4 = ASA 41, 347 = StR 1972, 319.

<sup>1623</sup> RICHNER/FREY, N 2 ff. zu § 35.

<sup>1624</sup> Vgl. auch RICHNER/FREY, N 1 zu § 35.

## 2. Trennung direkter Ansprüche von der Nachlassmasse

Die direkten Ansprüche von Todes wegen stellen besondere zivilrechtliche Forderungen der begünstigten Erben oder Dritten dar, die gemäss geltender Lehre<sup>1625</sup> *nicht* zum Nachlass zu zählen sind und deshalb auch *nicht* an der Schuldenverlegung teilnehmen. Die direkten Ansprüche werden durch die Erbschaftssteuer am letzten Wohnsitz des Erblassers (oder am Wohnsitz des Schenkers zur Zeit des Vorempfanges<sup>1626</sup>) *ausschliesslich* erfasst. Genugtuungsansprüche und Versorgerschaden stellen zwar direkte Ansprüche dar, dürfen aber nicht mit der Erbschaftssteuer belastet werden.

Da die direkten Ansprüche von den Nachlassaktiven ausgeschieden werden, können diese von den betreffenden Kantonen nach eigenen Regeln bewertet werden. Wie die Bewertung dieser Leistungen vorgenommen wird, ist im interkantonalen Verhältnis somit ohne Belang.

Zu diesen besonderen Ansprüchen gehören:

1. *Kapitalzahlungen* aus Lebensversicherungen mit Begünstigungsklausel<sup>1627</sup>;
2. *nicht mit dem Tod fällig werdende* Personenversicherungen mit widerruflicher<sup>1628</sup> (soweit kein testamentarischer Vorbehalt vorliegt) und unwiderruflicher Begünstigung (Rückkaufswert);
3. *ausgleichungspflichtige*, den Erbanteil nicht übersteigende *Vorempfänge*<sup>1629</sup>;
4. *Genugtuungsansprüche* und *Versorgerschaden*<sup>1630</sup>;

---

<sup>1625</sup> Vgl. ZUPPINGER, ASA 42, 148.

<sup>1626</sup> Vgl. ZUPPINGER, ASA 42, 151; K. LOCHER/P. LOCHER, § 6, III, Nr. 4.

<sup>1627</sup> Werden statt einer Kapitalzahlung Renten ausbezahlt, wird das Rentenstammrecht mit der Erbschaftssteuer am Wohnsitz des Erblassers belastet und ändert nichts an der Natur, sie bleiben direkte Ansprüche. Vgl. auch HÖHN/MÄUSLI, § 17, N 7 und § 24, N 5; BGE 103 Ia 124.

<sup>1628</sup> Anderer Ansicht MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 29, N 5.

<sup>1629</sup> Ausgleichungspflichtige Vorempfänge fallen in den Nachlass, sobald sie den Erbanteil des Empfängers übersteigen.

<sup>1630</sup> Sie stellen zwar direkte Ansprüche dar, welche als Folge des Todes des Erblassers entstehen. Sie unterliegen aber weder der Erbschafts- noch der Schenkungssteuer, weil sie auf gesetzlicher Verpflichtung

5. *güterrechtliche* Ansprüche des überlebenden Ehegatten, wenn diese nach kantonalem Recht der Erbschaftssteuer unterliegen.

Durch die Orientierung des Bundesgerichts in BGE 130 I 223 an das Steuerharmonisierungsrecht und somit an einen "steuerharmonisierungsrechtlichen" Nachlassbegriff werden nach bundesgerichtlicher Praxis rückkaufsfähige, *mit* dem Tod fällig werdende private Kapitalversicherungen, unabhängig von einer Begünstigungsklausel, kollisionsrechtlich *immer* dem Nachlass zugerechnet. Sie fallen demnach nicht in die Kategorie der sog. direkten Ansprüche. Die Frage, ob auch rückkaufsfähige Kapitalversicherungen mit Begünstigungsklausel, welche *nach* dem Tod fällig werden, in den Nachlass fallen, wurde jedoch offengelassen.

Diese Ansicht nimmt nicht darauf Rücksicht, dass lediglich der Begünstigte ein Forderungsrecht aus eigenem Recht gegenüber dem Versicherer erhält, während die anderen an der Erbschaft Beteiligten keinen Anspruch darauf haben. Indem diese Leistungen zu den Aktiven gezählt werden und konsequenterweise an der Schuldenverlegung teilnehmen, erhöht sich entsprechend die Nachlassmasse bzw. die Bemessungsgrundlage. Die Anwendung des Prinzips des Progressionsvorbehaltes führt zudem dazu, dass die steuerberechtigten Kantone das Steuermass für die ihnen zustehende Quote auf die Gesamtsumme festsetzen. Die an der Erbschaft Beteiligten werden konsequenterweise mit einer höheren Steuer belastet, obwohl sie nicht in den Genuss dieser Leistungen kommen.

Eine mit dem Tod ausbezahlte Kapitalleistung, die eine Prämienrückgewähr aus einer rückkaufsfähigen Leibrentenversicherung darstellt, wird, unabhängig von einer Begünstigungsklausel, in zwei hypothetische Pauschalquoten aufgeteilt. Es wird nach heutiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung angenommen, dass 60% als Kapitalrückzahlung dem beweglichen Nachlassaktivum zugeteilt werden<sup>1631</sup>. Die restliche Quote von 40% wird hingegen als Einkommen den Erbberechtigten zugewiesen<sup>1632</sup>.

---

beruhen und daher entgeltlich sind. Zudem fehlt beim Schadenersatz die für Erbschaften und Schenkungen begriffsnotwendige Bereicherung Vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 29, N 5.

<sup>1631</sup> BGE 131 I 409 ff.; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 29, N 8; MAUTE/STEINER/RUFENER/LANG, 366 ff.

<sup>1632</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 5, III, Nr. 9, E. 6.1 f.; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 29, N 8.

### **III. Schenkungen unter Lebenden und deren Behandlung**

#### **1. Ausscheidung bei Schenkung von einzelnen Vermögensobjekten**

Die Schenkung von einzelnen Vermögensobjekten wirft wenige Probleme auf. Eine Ausscheidung wird zwangsweise nicht vorgenommen<sup>1633</sup>. Abzüge von Schulden- und Steuerfreibeträgen erfolgen nach rein kantonalen Normen und belasten nur das betreffende Objekt, dem die bestimmte Schuld zuzurechnen ist<sup>1634</sup>. Wird bewegliches Vermögen verschenkt, wird dieses dem im Zeitpunkt des Schenkungsvollzuges geltenden Wohnsitzkanton zugewiesen. Wird unbewegliches Vermögen verschenkt, kann dieses am Belegenheitsort besteuert werden. Der betreffende Kanton hat jene Beträge zu gewährleisten bzw. abzuziehen, die auch den anderen Kantonsbürgern gestattet werden<sup>1635</sup>. In beiden Fällen muss hinsichtlich der Abzüge von Schulden- oder Steuerfreibeträgen weder der Wohnsitz- noch der Belegenheitskanton auf andere Kantone Rücksicht nehmen.

#### **2. Ausscheidung bei Schenkung von Vermögenskomplexen**

Wenn sowohl bewegliche als auch unbewegliche Vermögensteile, d.h. Vermögenskomplexe, verschenkt werden, ist konsequenterweise eine Ausscheidung vorzunehmen<sup>1636</sup>. Die einzelnen Objekte des verschenkten Vermögenskomplexes müssen gemäss den bundesgerichtlichen Kollisionsnormen auf die konkurrierenden Kantone verteilt werden. Sind Auflagen mit Schenkung verbunden, sind diese allenfalls bei der Bemessung des Vermögensanfalls zu berücksichtigen<sup>1637</sup>.

---

<sup>1633</sup> LOCHER, Einführung, 123; MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 29, N 16.

<sup>1634</sup> LOCHER, Einführung, 123.

<sup>1635</sup> Gemäss dem verfassungsrechtlichen Prinzip des Schlechterstellungsverbot.

<sup>1636</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 29, N 16 ff.

<sup>1637</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 20, N 9.

Es gelten sinngemäss die für Erbschaftssteuern geltenden Grundsätze des interkantonalen Rechts.

## IV. Die Passiven

### 1. Arten

Steuerobjekt der Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer ist das *reine* übergehende Vermögen. Darunter ist die Differenz zwischen Aktiven und Passiven des übergehenden Vermögens zu verstehen. Zu den Passiven gehören nicht nur die bereits zu Lebzeiten bestehenden Schulden, sondern auch jene Zahlungsverpflichtungen, die den Erben *als Folge* des Hinschieds<sup>1638</sup> erwachsen sind.

Unter die zu Lebzeiten bestehenden Schulden des Schenkers bzw. Erblassers fallen vor allem Grundpfandschulden, Faustpfandschulden, aber auch ungesicherte Schulden<sup>1639</sup>. Nicht dazu gehören Eigentümerhypotheken, da kein namentlich erwähnter Drittgläubiger besteht. Sie stellen deshalb keine echten Schulden dar<sup>1640</sup>. Nicht abzugsfähig sind ebenfalls Grundpfandverschreibungen und Schuldbriefe für fremde Schulden, da der Schenker bzw. der Erblasser nicht selber Schuldner war, sondern ein Dritter. Der Liegenschafteneigentümer ist in solchen Fällen nur Pfandgeber, nicht aber Pfandschuldner<sup>1641</sup>.

Als Passiven im Sinn von abzugsfähigen Schulden gelten die effektiven Schulden, die das Vermögen des Schenkers bzw. Erblassers tatsächlich in Anspruch nehmen<sup>1642</sup> und auch nachgewiesen werden können. Mögliche

---

<sup>1638</sup> Diese Passiven müssen unmittelbar im Zusammenhang mit dem Ableben in Verbindung stehen, da sie sonst nicht berücksichtigt werden können. Todesfallkosten werden, je nach kantonaler Regelung, in unterschiedlicher Höhe anerkannt. Vgl. beispielsweise Art. 160 Abs. 1 lit. c TI LT.

<sup>1639</sup> Das Bundesgericht hat gleich am Anfang seiner Rechtsprechung bestimmt, dass es für die Anwendung des proportionalen Schuldenabzuges keine Rolle spielt, ob die Schulden gesichert oder ungesichert sind; vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, I B, Nr. 2.

<sup>1640</sup> Sie gelten weder als Aktivum noch als Passivum: Durch die Eigentümerhypothek wird das Grundstück des Grundeigentümers mit einem Grundpfandrecht belastet. Der Grundeigentümer gilt als Pfandgläubiger.

<sup>1641</sup> R. SENN, N 56.

<sup>1642</sup> Abzugsfähig sind auch Forderungen der Erben gegenüber dem Erblasser.

Schulden, mit deren Geltendmachung nicht ernsthaft zu rechnen ist, sind nicht zu berücksichtigen.

Private und geschäftliche Schulden werden nicht auseinandergehalten, sondern zusammengezählt und unter einen Begriff gebracht. Dies ist vor allem deshalb zweckmässig, weil Schulden oft nicht eindeutig bestimmbaren Vermögensobjekten zugeteilt werden können. Damit entfällt eine Abklärung, welchem konkreten Vermögensobjekt eine bestimmte Schuld zugeschrieben werden muss. Geschäftliche und private Schulden werden somit gleich gehandhabt und im Verhältnis zu den Aktiven auf die konkurrierenden Kantone verlegt.

Zu den Nachlasspassiven gehören auch Verpflichtungen aus Zivilrecht, wie zum Beispiel aus Dienstverhältnis<sup>1643</sup> oder Lidlohnforderungen<sup>1644</sup> gemäss Art. 603 Abs. 2 ZGB und Art. 334 ZGB sowie Unterhaltsansprüche nach Art. 606 ZGB, die auf dreissig Tage nach dem Tod des Schuldners begrenzt sind, sowie Ansprüche aus Art. 631 Abs. 2 ZGB von in Ausbildung befindlichen oder gebrechlichen Kindern. Diese Ansprüche sind entgeltlicher Natur und als Passiven in Abzug zu bringen. Weist der Erblasser durch letztwillige Verfügung (Testament oder Erbvertrag) diese Beträge als Legat zu, ändert dies den Tatbestand nicht. Der ausbezahlte Betrag wird beim Empfänger an seinem Wohnsitz als Einkommen besteuert<sup>1645</sup>.

Wendet hingegen der Erblasser dem Lidlohnberechtigten mehr als die reine Lidlohnforderung zu<sup>1646</sup>, gehört der den Lidlohn übersteigende Betrag als Erbteil bzw. als Legat oder als Schenkung von Todes wegen in den Nachlass, während der Lidlohn als Passivum vom Nachlass abgezogen wird<sup>1647</sup>.

---

<sup>1643</sup> Wenn der Lohn einer Haushälterin als Legat vermacht wird, wird dieser als reine Lohnschuld seitens des Erblassers betrachtet.

<sup>1644</sup> Der Lidlohnanspruch stellt eine zivilrechtliche Lohnforderung dar, deren Fälligkeit erst mit dem Tod des Schuldners bzw. Erblassers eintritt.

<sup>1645</sup> Zur Problematik vgl. HEROLD, 168 ff. Hervorzuheben ist, dass von einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise nicht abgesehen werden kann. Vgl. auch vorne, 3. Kap., III., 1., 25 ff.

<sup>1646</sup> Eine unentgeltliche, zu Lebzeiten *erfolgte* Zuwendung über die Lidlohnforderung hinaus wird als Schenkung am Wohnsitz des Schenkers besteuert. Vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 16 f.

<sup>1647</sup> Dazu HEROLD, 170 f.; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 20, N 16.

Zu den Nachlasspassiven gehören auch Forderungen für ausserordentliche Beiträge, die ein Ehegatte beispielsweise im Rahmen eines Berufes oder Gewerbes dem anderen Ehegatten schuldete. Da sie Forderungen darstellen, die zu Lebzeiten des Erblassers entstanden sind, sind sie als Zuwendungen entgeltlicher Natur zu betrachten.

## **2. Kantonalrechtliche Regelungen**

Jeder Kanton hat in Bezug auf die Nachlasspassiven seine eigenen rechtlichen Regelungen. Mehr oder weniger bestehen gleichartige bzw. ähnliche Bestimmungen, die abzuziehenden Schulden werden in der Regel namentlich aufgeführt. Es soll der reine Nachlass besteuert werden. Als besonderer Fall gilt aber der Kanton Genf. Der Abzug von Schulden ist nach Genfer Recht gemäss Art. 14 GE LDS nur in eingeschränktem Mass möglich<sup>1648</sup>. Ein Recht auf Abzug sämtlicher Schulden besteht nach Art. 14 GE LDS nur dann, wenn der Zuwendungsempfänger im Kanton Genf unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Genfer Normen gewähren umgekehrt kein Recht auf Besteuerung nach Massgabe des reinen Nachlasses, soweit der Zuwendungsempfänger nicht selbst im Kanton Wohnsitz hat. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis zum Doppelbesteuerungsrecht soll das reine übergehende Vermögen besteuert werden. Damit könnte eine solche kantonale Regelung im interkantonalen Verhältnis gegen den verfassungsmässigen Grundsatz des vollständigen Schuldenabzugs und damit gegen den Grundsatz der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit verstossen, wenn der Zuwendungsempfänger im Kanton keinen Wohnsitz hat. Auch eine Regelung wie in Art. 14 Abs. 5 GE LDS, welcher die proportionale Verteilung des Schuldenabzugs vorschreibt, vermag im interkantonalen Recht nichts zu ändern. Erfolgt die Besteuerung nicht auf dem reinen Nachlass, kann dies zu einer Besteuerung des Mehrwerts bzw. zu einer aktuellen Doppelbesteuerung und damit zu einer Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes führen. Ausscheidungsverluste sind zu vermeiden und allfällige Verlustverrechnungen unter den Kantonen dürfen nicht verweigert werden,

---

<sup>1648</sup> HINDERSMANN/MYSSEN, N 1908.

unabhängig davon, ob die Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer als Objektsteuer oder als partielle Einkommenssteuer ausgestaltet ist<sup>1649</sup>.

Im internationalen Verhältnis geht das kantonale Genfer Recht sogar noch weiter. Bei beschränkter Steuerpflicht im internationalen Recht ist nach Art. 4 Abs. 6 GE LDS ein Schuldenabzug grundsätzlich unzulässig (vorbehältlich staatsvertraglicher Regelungen). Das Bundesgericht hat es im Entscheid StR 65, 218 ff., für verfassungsmässig gehalten, dass der Kanton Genf bei einem Erblasser mit Wohnsitz in der Dominikanischen Republik keine Schuldenabzüge auf der in seinem Territorium befindlichen Liegenschaft zuliess. Es begründete seinen Entscheid mit Rückgriff auf einen alten, 1928 ergangenen Entscheid (BGE 54 I 75 E. 2). In beiden Fällen hatte man keine Kenntnisse über den ganzen Vermögensanfall von Todes wegen und man konnte auch nicht ein Gegenrecht verlangen. Deshalb war es nach Ansicht des Bundesgerichts mehr als gerechtfertigt, die Steuer auf dem im Kanton befindlichen Bruttovermögen zu berechnen. Dieser Entscheid ist sachlich richtig.

## V. Die Behandlung der steuerfreien Beträge

### 1. Im Allgemeinen

Das Bundesgericht hat bis heute über die Frage der Behandlung der steuerfreien Beträge im interkantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht keine Stellung nehmen müssen. Einzig im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht hat es immer wieder betont, dass im interkantonalen Verhältnis Sozialabzüge und Steuerfreibeträge im Einklang mit dem Grundsatz der progressiven Schuldenverteilung zwischen den in Betracht fallenden Kantonen *proportional* zu verteilen sind. Das Bundesgericht postulierte zudem, dass die steuerfreien Abzüge samt Sozialabzügen, die in einem *organischem Zusammenhang* mit der Erzielung eines bestimmten Teils der Einkünfte stehen, auf jene Kanton verlegt werden müssen, mit welchen diese am engsten verbunden<sup>1650</sup> sind. E contrario folgt, dass

---

<sup>1649</sup> Vgl. vorne, 4. Kap., III., 453., 89 f.

<sup>1650</sup> Es erfolgt daher eine *objektmäßige* Ausscheidung; vgl. auch BGer, 20.5.1983, i.S. Meier, E. 2–4 = ASA 54, 232; und auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, III, Nr. 7. Vgl. auch BETSCHART, § 24, N 48. Das



steuerfreie Abzüge und Sozialabzüge *proportional*<sup>1651</sup> unter den Kantonen verteilt werden müssen, sofern *kein enger* Zusammenhang mit den in Betracht fallenden Einkommensteilen feststellbar ist. Diese Praxis entspricht nicht nur dem Prinzip der Gleichbehandlung, ergo dem Schlechterstellungsverbot zwischen kantonalen und ausserkantonalen Bürgern, welche nur in wirtschaftlich relevanten Beziehungen mit einem Kanton verbunden sind, sondern auch dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

In den Entscheiden vom 3. Dezember 1937 i.S. Züfle<sup>1652</sup> und im Besonderen vom 2. April 1947 i.S. Jost in E. 1 (n. publ.) hielt das Bundesgericht Folgendes fest<sup>1653</sup>:

"Aus dem DB-Verbot von Art. 46 Abs. 2 BV folgt nach der feststehenden Rechtsprechung des Bundesgerichts, dass die wirtschaftliche und steuerrechtliche Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen zu mehreren Kten., speziell die Verteilung eines Steuerobjektes unter diese, für ihn nicht besondere, mit der Teilung nicht notwendig verbundene steuerliche Nachteile zur Folge haben darf. Insbesondere geht es im allgemeinen nicht an, dass ein Kt. einen Steuerpflichtigen für die ihm unterstehenden Steuerobjekte oder Teile von solchen deswegen stärker belastet, weil der Steuerpflichtige mit der Gesamtheit seiner Steuerobjekte nicht nur zu ihm, sondern auch zu einem anderen Kt. gehört und teilweise unter dessen Steuerhoheit steht. Aus diesem Grundsatz hat das Bger. abgeleitet, dass ein Kt. mit Reinvermögens-

---

Bundesgericht nahm eine objektmässige Ausscheidung in einem Fall mit Auslandsbezug vor (StE 2012 B 11.3 Nr. 24, E. 3.2.2.1). Die anteilmässige Verteilung der Abzüge für Beiträge an die gebundene Vorsorge zwischen der Schweiz und dem Ausland erwies sich als Mehrbelastung. Das Bundesgericht entschloss sich in diesem besonderen Fall, von der im interkantonalen Verhältnis geltenden Praxis abzusehen und wies die Abzüge ausschliesslich dem in der Schweiz erfassten Einkommen zu (die Höhe des zulässigen Abzugs bestimmt sich allein aufgrund des schweizerischen Einkommens).

<sup>1651</sup> Vgl. als Beispiele: BGE 104 Ia 260 E. 4, 5 = Pra 68 Nr. 8 = StR 34, 472 = ASA 48, 653; BGer, 10.10.1980, i.S. Walter, E. 3–6 = ASA 52, 169; BGer, 20.5.1983, i.S. Meier, E. 2–4 = ASA 54, 232; StE 1995 24.41.3 Nr. 2, E. 3bb. Gemäss ASA 54, 232 ist von einer anteilmässigen Verlegung abzusehen, wenn Grundstückgewinne am Hauptsteuerdomizil der allgemeinen Einkommenssteuer und im Liegenschaftskanton der speziellen Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Heute gilt diese Praxis für Liegenschaften des Privatvermögens als überholt, da sämtliche Kantone nunmehr Grundstückgewinne mit einer Objektsteuer erfassen. Für Liegenschaften des Geschäftsvermögens dürfte dieser Entscheid noch relevant sein. Vgl. dazu auch BETSCHART, § 24, N 48.

<sup>1652</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, III, Nr. 1; ZBl 40, 240.

<sup>1653</sup> Zitat aus K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, III, Nr. 1; ASA 54, 232; StE 1995 A 24.41.3 Nr. 2.

steuersystem einem Steuerpflichtigen, dessen Vermögen noch der Steuerhoheit anderer Kte. unterworfen ist, den *Schuldenabzug verhältnismässig*, entsprechend dem seiner Steuerhoheit unterliegenden Teil sämtlicher Vermögensgegenstände des Steuerpflichtigen gewähren muss (vgl. § 9, I A, 1–3). Eine *gleiche Folge rechtfertigt sich auch bei steuerfreien Abzügen, die ein Kt. bei der Einkommensbesteuerung gewährt*. Er muss solche Abzüge ebenfalls verhältnismässig zulassen, sofern ein Steuerpflichtiger mit seinem Einkommen noch der Steuerhoheit anderer Kte. unterworfen ist.

[...]Es erscheint grundsätzlich als billig und gerecht, dass Personen, die in mehreren Kten. steuerpflichtig sind, die Vorteile und Nachteile des Steuersystems jedes dieser Kte. soweit geniessen oder tragen sollen, als sie seiner Steuerhoheit unterliegen. Danach wären die *steuerfreien Abzüge freilich dann ganz im Wohnsitzkt. und nur hier vorzunehmen, wenn sie in einem engeren Zusammenhang mit dem hier steuerpflichtigen Einkommensteil stünden* (vgl. BGE 63 I S. 71) [...]".

Gemäss geltender Rechtsprechung wird für die verhältnismässige Verteilung der Abzüge, die nicht in einem organischen Zusammenhang mit bestimmten Vermögensteilen stehen, *zusätzlich* gefordert, dass die in Betracht fallenden Kantone die Reineinkommenssteuer anwenden. Wenn ein Kanton hingegen das System der Objektsteuer kennt, ergibt sich eine andere Sachlage. Bestehen zwei rechtlich verschieden normierte Steuersysteme, d.h., ein Kanton kennt das System der Reineinkommenssteuer und der andere das System der Objektsteuer, muss objektmässig ausgeschieden werden, und zwar hat der Kanton mit der Reineinkommenssteuer die vollen Abzüge zu gewähren, während der andere Kanton keine Abzüge vornehmen muss<sup>1654</sup>.

Im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts besteuern die Kantone nur den reinen Nachlass bzw. das verschenkte Nettovermögen<sup>1655</sup>.

---

<sup>1654</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, III, Nr. 5; BGer, 20.5.1983, i.S. Meier, E. 3b = ASA 54, 232 = StE 1984 A 24.41.3 Nr. 1. Für die Verweigerung von Verlustverrechnungen im innerkantonalen Recht, vgl. BGer, 7.10.2011, 2C\_747/2010, E. 5.2.

<sup>1655</sup> Die Steuer wird grundsätzlich nach dem subjektiven Netto-Wertzufluss beim Empfänger bemessen. Im Fall der Nachlasssteuer wird das Reinvermögen auf den Todestag bewertet und als solches einer progressiven Steuer unterzogen. Subjektive Faktoren der Vermögensempfänger werden bei dieser Art nicht besonders berücksichtigt.

Jeder Kanton kennt eigene Regeln bezüglich Freibeträge und persönlicher Abzüge, die in der Regel verschieden hoch ausgestaltet sind. Bis heute hat sich das Bundesgericht aber nie darüber äussern müssen, ob Steuerfreibeträge, die sich von Kanton zu Kanton ändern<sup>1656</sup>, verhältnismässig zu verteilen sind. Gemäss dem Grundsatz, wonach das *reine* von den Schulden befreite Vermögen zu besteuern ist und die Schulden *verhältnismässig* auf die Kantone zu verteilen<sup>1657</sup> sind, müssen auch Steuerfreibeträge, in analogiam, *proportional* zur Steuerberechtigung der Kantone zum gesamten Vermögen verteilt werden. Lässt ein Kanton die *volle* Anrechnung der Steuerfreibeträge zu, wird diese kantonale Praxis nicht als Verstoss gegen das verfassungsmässig geschützte Doppelbesteuerungsverbot gewertet<sup>1658</sup>. Verfassungswidrig wäre hingegen die vollständige bzw. quotenmässige *Verweigerung* der Anrechnung von Steuerfreibeträgen oder Sozialabzügen. Diese würde zudem das *Gleichbehandlungsgebot* und das *Willkürverbot* verletzen, weil es zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Schlechterstellung kommen würde. Wenn sich das Bundesgericht wie in BGer, 7. Oktober 2011, 2C\_747/2010, E. 6.2, dahingehend äussern würde, es sei mit dem Wesen einer Objektsteuer unvereinbar, Steuerfreibeträge und Sozialabzüge proportional zuzulassen, weil dieses System auf die übrige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person keine Rücksicht nehme, verkennt es – wie bei den dazumal (bis 2003) den Kantonen überlassenen Bewertungsfragen – dass die Kantone, trotz freier Wahl eines bestimmten Systems, nicht beliebig legislieren und die Verfassungsgrundsätze missachten dürfen. Würde man hingegen diese Ansicht folgen, dann wäre den Gerichten auch die Überprüfungsbefugnis entzogen. Da aber gerade das Bundesgericht in Doppelbesteuerungsfragen eine freie Überprüfungsbefugnis besitzt, hat es das Recht, die kantonalen Normen auf ihre Verfassungsmässigkeit hin zu überprüfen. Sollten zwei rechtlich verschieden normierte Steuersysteme von Erbschafts- und Schenkungssteuer kollidieren, und es entsteht dadurch eine Mehrbelastung, ist es fragwürdig, ob die Begründung in BGer, 20.

---

<sup>1656</sup> Art. 163 Abs. 4 TI LT.

<sup>1657</sup> Art. 160 Abs. 4 TI LT; vgl. auch StE 2009 A 11 Nr. 5, E. 3.2; StR 62, 110 = ASA 76, 334; MÄUSLI-ALLENSPACH/FUNK, § 29, N 14.

<sup>1658</sup> Vgl. dazu K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, I B, Nr. 5.

Mai 1983, i.S. Meier, E. 3b <sup>1659</sup> für eine Verweigerung von verhältnismässigen Steuerfreibeträgen im Licht der neuen Rechtsprechung in Bezug auf die Ausscheidungsverluste standhält. Wenn eine Steuer als Objektsteuer ausgestaltet ist, muss auch bei diesem System auf die übrige wirtschaftliche Situation des Pflichtigen Rücksicht genommen werden. Es dürfen deswegen keine (aktuelle) Doppelbesteuerungen zugelassen werden. Es besteht auch keine sachlich begründete Rechtfertigung aus dem öffentlichen Interesse für eine andersartige Behandlung und damit für eine Mehrbelastung des Pflichtigen. Es fehlt selbst jeglicher Grund aus dem Rechtsgleichheitsgebot, rechtliche Unterscheidungen zu treffen, nur weil der eine Kanton mehr zu einem System als zu einem anderen tendiert. Das Bundesgericht verlangt seit je, dass die Steuer auf dem reinen Vermögen zu berechnen ist und keine Mehrwerte mitbesteuert werden dürfen. Die Möglichkeit der Wahl zwischen den Kantonen für das eine oder andere System soll nicht dazu verleiten, Regelungen oder Ausnahmen zu treffen, die den Verstoß gegen verfassungrechtliche Grundsätze zur Folge haben<sup>1660</sup>.

## **2. Bei mehrmaligen Zuwendungen unter Lebenden**

Alle kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze gewähren in einem gewissen Umfang steuerfreie Beträge bei Zuwendungen unter Lebenden. Um Progressionsmilderungen zu vermeiden, welche infolge wiederholter lebzeitiger Zuwendungen durch dieselbe Person entstehen, wird bei der Zusammenrechnung der mehrmalig vorgenommenen Zuwendungen der steuerfreie Betrag auf die erste Zuwendung verlegt, gleichgültig, ob es sich um im Kanton oder um ausserkantonale liegende steuerbare Werte handelt. Liegt ein allfälliger Überschuss vor, wird dieser auf die zweite Zuwendung verlegt und so weiter<sup>1661</sup>. Falls ein Restbetrag übrig bleibt und dieser nicht auf die Zuwendungen unter Lebenden angerechnet werden kann, lastet dieser Teil auf dem Nachlassvermögen, und zwar proportional nach der Steuerberechtigung oder, je nach kantonomer Praxis, mit dem vollen Restbetrag.

---

<sup>1659</sup> ASA 54, 232 = StE 1984 A 24.41.3 Nr. 1.

<sup>1660</sup> Dasselbe gilt auch im Fall von Schenkungen von ganzen Vermögenskomplexen.

<sup>1661</sup> ZUPPINGER, ASA 42, 152 f.; MÄUSLI-AlLENSPACH/FUNK, § 29, N 16 ff.

## 15. Kapitel

### Die Bewertung

#### I. Die Bewertung als Kompetenz der kantonalen Steuerhoheit

Die Kantone haben in Bezug auf die gesetzliche Normierung von Bewertungsvorschriften Souveränität. Jeder Kanton ist demnach befugt, eigene gesetzliche Regeln in Bezug auf die Bewertung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen zu erlassen.

Die freie gesetzgeberische Ausgestaltung hat einerseits den Vorteil, dass die kantonale Souveränität betreffend Bewertungsvorschriften voll respektiert wird. Sie hat andererseits den Nachteil, dass im interkantonalen Verhältnis die Verlegung der Schulden entscheidend von der Bewertung der Aktiven abhängt. Dies bedeutet, dass nur dann im interkantonalen Verhältnis der volle Abzug der Schulden gewährleistet werden kann, wenn die in Betracht fallenden Kantone einheitliche Bewertungsmassstäbe anwenden und von den gleichen Werten ausgehen.

Häufig begegnen die Behörden dem Problem, dass nicht alle Werte eindeutig bestimmbar sind oder nicht eindeutig bestimmt werden können<sup>1662</sup>. Wo ein sicherer Wertmesser fehlt, wird die Bewertung zur Ermessenssache. Während sich der Steuerwert von börsenkotierten Wertpapieren relativ einfach ermitteln lässt, kann die Bewertung von Geschäftsanteilen besondere Schwierigkeiten bereiten. Zudem wendet nicht jeder Kanton die gleichen Gesichtspunkte und Schätzungsmethoden an<sup>1663</sup>. Ebenso werden Grundstücke nicht immer nach den gleichen Bewertungsmassstäben bewertet: Einige Kantone nehmen als Richtwert den amtlichen Katasterwert als Verkehrswert<sup>1664</sup>, andere den Versicherungswert und wieder andere den Ertrags- bzw. Verkehrswert

---

<sup>1662</sup> Als Beispiel dient die Bewertung bestrittener oder nachweisbar unsicherer Forderungen.

<sup>1663</sup> Verschiedene Kantone stellen auf den Verkehrswert, andere auf den Buchwert ab.

<sup>1664</sup> Als Beispiel Art. 114 Abs. 2 VS StG.

oder einen Mittelwert aus Ertrags- und Verkehrswert<sup>1665</sup>. Wenn sich beispielsweise die Erbschaft oder die Schenkung aus mehreren beweglichen und unbeweglichen Vermögensobjekten zusammensetzt, kommen unterschiedliche Bewertungsmassstäbe zur Anwendung. Damit ergeben sich verschiedene Bewertungen der Aktiven<sup>1666</sup>.

Bewertungsprobleme können auch infolge von Abgrenzungsfragen entstehen. Diese liegen dann vor, wenn beispielsweise zwei kantonale Behörden (die Schenkungs- und die Grundsteuerbehörde) Grundstücke bei der Ermittlung des Wertes unterschiedlich schätzen, weil die zugrunde liegenden Rechtsvorgänge steuerrechtlich verschieden beurteilt werden<sup>1667</sup>.

Die freie Wahl in der Bewertungs- bzw. Schätzungsmethode kann im Endergebnis dazu führen, dass im interkantonalen Verhältnis die quotenmässige Ausscheidung der Schulden nicht vollständig gewährleistet wird, was zu einer Verletzung des Schlechterstellungsverbot und auch des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Folge haben kann.

## II. Die frühere bundesgerichtliche Praxis

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Doppelbesteuerungsfragen folgte der allgemein gültigen Anschauung, dass den Kantonen in Bezug auf Bewertungsfragen freier Spielraum gewährt werden soll. Damit wurde die Souveränität der Kantone hinsichtlich der Bewertungsnormen und deren Massstäbe in den Vordergrund gestellt. Umgekehrt hob das Bundesgericht stets hervor, dass Steuerpflichtige mit interkantonalen Beziehungen weder besser noch schlechter gestellt werden dürfen als Steuerpflichtige, welche ausschliesslich im besteuern Kanton steuerpflichtig sind. Aus diesem Gedanke hätte eigentlich folgen müssen,

---

<sup>1665</sup> § 145 I i.V.m. § 51 IV AG StG.

<sup>1666</sup> Zwecks einer für Liegenschaften einheitlichen Steuerauscheidung gibt die Konferenz staatlicher Steuerbeamter periodisch ein Kreisschreiben mit den Repartitionswerten heraus. Diese Richtlinien zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen betreffend Bewertung von Grundstücken bezwecken eine gleichmässige Bewertung der Grundstücke durch die Kantone und führen gesamtschweizerisch zu einer Vereinfachung und Vereinheitlichung.

<sup>1667</sup> Vgl. RICHNER/FREY, N 16 zu § 1.

dass in jenen Kantonen, welche die Reineinkommens- und Reinvermögenssteuer kennen, die Bewertung aller Aktiven sowohl im eigenen Kanton wie auch in anderen Kantonen mit dem gleichen Massstab zu erfolgen habe, sodass dem Steuerpflichtigen das ihm zustehende *Recht auf Abzug sämtlicher* Schulden und Schuldzinsen (wenn die Schulden unter den Kantonen proportional zu verteilen sind) *nicht* verlustig gehe; das Bundesgericht schrieb aber nicht vor, dass die Kantone für die Steuerauscheidung den Nachlass bzw. die Nachlassanteile insgesamt einheitlich im Sinn einer übereinstimmenden Bewertung feststellen müssen<sup>1668</sup>. Es stellte lediglich fest, dass sich die Berechtigung zur Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf jene Aktiven beschränkt, die sich nach *verhältnismässiger* Verteilung *aller* Schulden auf das vorhandene Aktivvermögen für jede Steuerhoheit ergibt<sup>1669</sup>, ohne bezüglich der Bewertungsgrundsätze zwischen den Kantonen konkret Stellung zu nehmen<sup>1670</sup>.

Obschon das höchste Gericht das Zurücktreten des eidgenössischen und interkantonalen vor dem innerkantonalen Steuerrecht nur soweit gelten liess, wenn der Schätzung eine ernsthafte Wertermittlung zugrunde gelegt wurde und nicht zu einer unrichtigen Verteilung des Vermögens und der Schulden führte<sup>1671</sup>, wurden gewisse Verzerrungen (sog. *unechter* Ausscheidungsverlust) als normal hingenommen und mit den Prinzip von Art. 46 BV 1874/Art. 127 Abs. 3 BV als vereinbar erklärt<sup>1672</sup>. Es hat eigentlich nur bei krassen Fällen gegenteilig entschieden. Bestand die Gefahr einer nicht ernsthaften Wertermittlung, weil die vorgenommene Wertbestimmung mit den aus den Akten hervorgehenden tatsächlichen Wertverhältnissen derart in Widerspruch stand, dass diese nicht mehr auf sachlichen Erwägungen beruhte, sondern sich nur noch auf das fiskalische

---

<sup>1668</sup> K. LOCHER/P. LOCHER § 7, II, Nr. 7; BGer, 23.9.2003, 2P.314/2001, E. 4.2; In dem nicht veröffentlichten Urteil BGer, 6.10.1988, 2P.65/1988, hielt es diese Grundsätze fest.

<sup>1669</sup> Vgl. in Bezug auf die Repartitionswerte, StE 1995 A 24.41.3 Nr. 2; BGE 10, 448; 29 I 141, E. 3 f.; 39 I 582 E. 5 = Pra 3 Nr. 33.

<sup>1670</sup> BGer, 6.10.1988, 2P.65/1988, nicht publ.

<sup>1671</sup> Das Bundesgericht betrachtet es aber als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, dass die Steuerbehörden die Berechnungsgrundlagen aufgrund eines *Methodendualismus* ermitteln; vgl. auch dazu StR 57, 398 ff.

<sup>1672</sup> ZUPPINGER, ASA 42, 147; BGE 120 Ia 349 E. 3b.

Bestreben der Vermehrung der Staatseinnahmen zurückführen liess<sup>1673</sup>, befand das Bundesgericht, dass das Ermessen willkürlich ausgeübt wurde und damit gegen den doppelbesteuerungsrechtlichen Grundgedanken von Art. 46 BV 1874/Art. 127 Abs. 3 BV versties. Ein Verstoß lag auch dann vor, wenn die ausserhalb des Kantons gelegenen Aktiven verhältnismässig höher als die im Kanton gelegenen bewertet wurden, sodass infolge dieser unterschiedlichen Bewertungsmassstäbe ein grösserer Schuldenanteil auf das auswärtige Vermögen verlegt wurde<sup>1674</sup>.

Dieser subtile innere Widerspruch des Prinzips der Erhaltung der Gesetzgebungsautonomie der Kantone mit jenem des vollständigen Schuldenabzuges erachteten die Bundesrichter lange Zeit als nicht problematisch und sie sahen auch keinen Grund, die Praxis zu ändern, indem sie die Kantone anwies, für den verhältnismässigen und vollständigen Schuldenabzug die in den verschiedenen Kantonen gelegenen Aktivwerte mit dem gleichen Wert einzusetzen. Vielmehr verzichtete das Bundesgericht, zum Vorteil der kantonalen Gesetzgebungsautonomie, darauf, die Bewertung im interkantonalen Verhältnis auf einen Nenner zu bringen, und nahm die Preisgabe eines vollständigen Schuldenabzuges und damit eines verfassungsrechtlichen Individualrechts in Kauf<sup>1675</sup>.

---

<sup>1673</sup> Vgl. K. LOCHER/P. LOCHER, § 10, II, Nr. 6; BGE 46 I 345 f. = Pra 9 Nr. 150; BGer, 25.9.1925, i.S. Lengnau, nicht publ.; 24.10.1973, i.S. Pax Immobilien AG = RDAT 1974, 14; vgl. auch SCHLUMPF, Bd. II, 56 f.

<sup>1674</sup> BGer, 21.5.1920, i.S. Gesellschaft für Bandfabrikation; 22.12.1926, i.S. Burger & Co.; 19.12.1924, i.S. Allg. Konsumverein beider Basel; vgl. SCHLUMPF, Bd. II, 56.

<sup>1675</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, I A, 2, Nr. 15; BGer, 6.11.1957, i.S. Zeindler, E. 1–3 = Steuerpr. BE 12, 66 = ASA 27, 419 = ZBl 59, 259 = StR 13, 184; BGer, 15.9.1965, i.S. X., E. 4–5, nicht publ.; K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, II, Nr. 16; BGE 96 I 68 E. 3a; ASA 40, 451 = StR 1971, 124; K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, II, Nr. 29; BGer, 24.10.1973, i.S. Pax Immobilien AG, E. 5–6 = RTT 1974, 13; K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I B, Nr. 26; BGE 99 Ia 674 E. 2c; K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, I B, Nr. 27; BGer, 22.1.1975, i.S. Baugenossenschaft H., E. 3 = Steuerpr. BE 1975, 74; BGer, 10.10.1890, i.S. Walter, E. 3–6, nicht publ.



### III. Die heutigen Bewertungsgrundsätze für Erbschafts- und Schenkungsvermögen

Der Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer muss ebenso eine Bewertung vorausgehen. Setzt sich die Erbmasse oder die Schenkung aus beweglichen und unbeweglichen Vermögensteilen zusammen und sieht das kantonale Steuergesetz, je nach Art des Vermögensaktivums, besondere Bewertungsregeln vor, besteht das Steuersubstrat aus verschiedenen Bemessungswerten<sup>1676</sup>.

Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer hat das Bundesgericht über die Frage, wie die Bewertung des Nachlasses im interkantonalen Verhältnis vorzunehmen sei, zum ersten Mal im Jahr 2003 in einem Entscheid öffentlich Stellung genommen<sup>1677</sup>. Konkret zu beurteilen war der Fall eines Erblassers mit Wohnsitz im Kanton Zürich, der dort sowie in verschiedenen anderen Kantonen Liegenschaften besass. Der Fall vom Mai 2003 bewog das Bundesgericht, seine Meinung zu ändern. Es ging davon aus, dass die Erbschaftssteuer näher der Einkommens- als der Vermögenssteuer sei, weil sie, soweit sie als Erbanfallsteuer ausgestaltet sei, in der Regel eine erhebliche Progression vorsähe, welche nach der Höhe des ererbten Vermögens und dem Verwandtschaftsgrad abgestuft sei<sup>1678</sup>. Die kantonal unterschiedlichen Steuersätze bei der Erbanfallsteuer können im Extremfall bis zu rund 50% (grosser Vermögensanfall, Nichtverwandte als Erben) betragen. Wie im Einkommenssteuerrecht können auch hier Verzerrungen in Bezug auf die Berechnungen der zustehenden Quoten wegen unterschiedlicher Bewertungsmethoden spürbare Auswirkungen haben, die nicht mehr in Kauf zu nehmen sind. Nach Ansicht des Bundesgerichts dürfen die gemäss den jeweiligen kantonalen Regeln ermittelten Quoten durch die kantonalen Steuer-verwaltungen nicht deutlich mehr als 100% ausmachen. Da im konkreten Fall bereits eine Gesamtquote von 105% erreicht wurde, stellte es damit

---

<sup>1676</sup> Unterschiede können bei der Bewertung von Geschäftsvermögen oder von Grundstücken entstehen, weil die Kantone verschiedene Bewertungsmassstäbe vorsehen können. Auch Forderungen, Nutzniessungen und periodische Leistungen können unterschiedliche Bewertungen haben.

<sup>1677</sup> BGer, 23.9.2003, 2P.314/2001; ZStP 12, 371; NZZ vom 24.10.2003, Nr. 247.

<sup>1678</sup> BGer, 23.9.2003, 2P.314/2001, E. 4.2; vgl. auch K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, II, Nr. 8; BGer, 9.5.2005, i.S. A., B. und C., E. 3–5 = ZStP 14, 270.

eine aktuelle Doppelbesteuerung fest. Es wies somit an, dass im Steuerauscheidungsverfahren die Bewertung aller (beweglichen und unbeweglichen) Aktiven nach übereinstimmenden Kriterien *einheitlich* vorgenommen werden müsse. Gemäss dieser Praxis dürfen für das gesamte inner- und ausserkantonale Vermögen nicht verschiedene Massstäbe angelegt werden, die dazu führen könnten, den Steuerpflichtigen zum Teil von dem ihm gebührenden Schuldenabzug auszuschliessen oder einen grösseren Schuldenanteil auf das auswärtige Vermögen zu verlegen als vom anderen Kanton nach dem wirklichen Wertverhältnis der beiderseitigen Aktiven übernommen werden muss. Mit anderen Worten ist es unzulässig, das bewegliche Vermögen zum Verkehrswert, die Liegenschaften hingegen zu einem reduzierten Wert zu berücksichtigen oder auch umgekehrt. Während für Liegenschaften die *Repartitionswerte* vom Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz massgebend sind<sup>1679</sup>, soll gemäss Entscheid die Bewertung der beweglichen Aktiven bei der Steuerauscheidung neu auf die *Bewertung des Wohnsitzkantons*<sup>1680</sup>, der auf diesem Teil des Vermögens die Erbschaftssteuer erhebt, abgestellt werden. Ausgangspunkt dafür soll für jede Art von Vermögen die Regel von Art. 14 Abs. 1 StHG sein, wonach das Vermögen zum Verkehrswert, unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswertes, bewertet wird<sup>1681</sup>. Während in einigen Fällen sich ein eigentlicher Schätzungsvorgang erübrigt, können sich in anderen Fällen Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Verkehrswertes von beweglichem Privatvermögen, wie bei Forderungen, Wertpapieren, Versicherungsansprüchen sowie Kunstgegenständen und Sammlungen, ergeben<sup>1682</sup>. Das Bundesgericht verweist in

---

<sup>1679</sup> Vgl. KS-SSK Nr. 22; StE 2009 A 11 Nr. 15 = StR 64, 110; ZStP 14, 279 = BStPra 2006, 111; BGer, 23.9.2003, 2P.314/2001, E. 5.2; StE A 24.41.3 Nr. 2, E. 3d; StE 2009 A 11 Nr. 5; K. LOCHER/P. LOCHER, § 9, II, Nr. 44; § 7, II, Nr. 7 und 8. Liegt die kantonale Schätzung allzu weit vom Todeszeitpunkt entfernt, ist es angebracht, dass der betroffene Kanton eine neue aktualisierte Schätzung vornimmt.

<sup>1680</sup> StE 2009 A 11 Nr. 5, E. 3.2; BGer, 23.9.2003, 2P.314/2001, E. 5.3; K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, II, Nr. 7; ASA 65, 582 = StR 50, 421.

<sup>1681</sup> Eine kantonale Regelung (hier der Kanton Schwyz) ist mit dem StHG sowie mit Art. 8 und 9 BV vereinbar erklärt worden, wonach diese pauschale Anpassungssätze des Vermögenssteuerwerts von Liegenschaften vorsieht, BGE 131 I 306 ff., E. 3.1 ff. Mit den Repartitionswerten werden solche Unebenheiten im interkantonalen Verhältnis behoben.

<sup>1682</sup> Die Bewertung zum Verkehrswert ist für die Kantone zwar bindend, eindeutige und klare Bewertungsregeln wurden aber keine festgelegt (vgl. BGE 131 I 306 ff. E. 3.2.2). Den Kantonen steht ein weiter Beurteilungs- und Ermessensspielraum offen, dem letztlich lediglich das Willkürverbot im Rahmen von Art. 9 BV eine Grenze setzt.

diesem Zusammenhang hiefür auf die allgemeingültigen Bewertungsregeln<sup>1683</sup>.

Die Besteuerung des *reinen* Nachlass- bzw. Schenkungsvermögens bei gleichzeitiger Achtung kantonaler Souveränitäten hinsichtlich der Bewertungsnormen ist deshalb nicht möglich. Geht man vom Prinzip der Nettobesteuerung aus und lässt die doppelbesteuerungsrechtliche Regel des vollständigen Schuldenabzuges walten, muss dies zulasten der kantonalen Souveränität bezüglich der Bewertungsvorschriften gehen. Denn die Prinzipien der Besteuerung des reinen Nachlass- bzw. Schenkungsvermögens und das Recht des Pflichtigen auf vollständigen Schuldenabzug können erst dann verwirklicht werden, wenn die Kantone mit Rücksicht auf das interkantonale Verhältnis auf ihre Souveränität, eigene Bewertungsregeln aufzustellen, verzichten und *ziffernmässig* übereinstimmende Bewertungen sowohl für innerkantonale als auch für ausserkantonale Aktiven vornehmen. Konkret heisst dies, dass die Kantone zu Steuerausscheidungszwecken einheitliche Bewertungsmassstäbe<sup>1684</sup> zur Anwendung bringen müssen, um so eine korrekte und präzise Ermittlung der Quoten zu erreichen<sup>1685</sup>. Nur mit diesem Vorgehen kommt es zu dem dem Steuerpflichtigen zustehenden vollständigen Schuldenabzug und es werden auf diese Weise aktuelle Doppelbesteuerungen vermieden. Aus der Sicht des Einzelnen spielt es dabei keine Rolle, welche Massstäbe bei der Bewertung zwecks einer korrekten Steuerausscheidung zur Anwendung gelangen; er ist nur daran interessiert, dass ihm jeder am Vermögensübergang betroffene Kanton den vollen Schuldenabzug gewährleistet. Umgekehrt dürfen beispielsweise Differenzen zwischen Erbschaftsteuerwert und Repartitionswert nicht dazu verleiten, dass solche "Mehrwerte" durch eine objektmässige Ausscheidung besteuert werden<sup>1686</sup>.

---

<sup>1683</sup> BGer, 23.9.2003, 2P.314/2001; ZStP 12, 371; NZZ vom 24.10.2003, Nr. 247.

<sup>1684</sup> Dies gilt selbst im Rahmen von Art. 68 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (BBl 2000 6182).

<sup>1685</sup> Vgl. auch StE 2009 A 11 Nr. 5. Soweit die Differenzen in Bezug auf die Bewertungsgrundsätze zwischen den Kantonen in einem angemessenen Rahmen befinden, sind sie hinzunehmen. Im Hinblick auf das Schlechterstellungsverbot sind aber krasse Fälle zu vermeiden.

<sup>1686</sup> K. LOCHER/P. LOCHER, § 7, II, Nr. 8; BGer, 9.5.2005, i.S. A., B. und C., E. 3–5 = ZStP 14, 270; StE A 24.41.3 Nr. 2.

Sind diese Quoten ermittelt und unter den in Betracht fallenden Kantonen rechnerisch aufgeteilt, können die Kantone sukzessiv in einem zweiten Verfahren die Aktiven nach eigenen Grundsätzen bewerten und hievon die Quoten, welche ihnen im ersten Verfahren bundesrechtlich garantiert sind, besteuern<sup>1687</sup>. Das Verbot der Doppelbesteuerung wird nicht verletzt, wenn die Kantone die Zuteilungsregeln und die Steuerausscheidungsgrundsätze korrekt anwenden, im Ergebnis zusammen nicht mehr als die 100%-Quote besteuern, der Pflichtige aber mehr bezahlen muss, als wenn er nur in einem Kanton ausschliesslich steuerpflichtig wäre. Dies ist eine Folge der unterschiedlich geregelten kantonalen Steuerrechtsordnungen<sup>1688</sup>.

Da dieses Vorgehen um der Vermeidung von Doppelbesteuerungen willen lediglich im interkantonalen Steuerausscheidungsverfahren stattfindet, greift dieses Prozedere beschränkt in die Kompetenzhoheit der Kantone ein. Die Bewertung als Domäne der Kantone wird nur partiell unterlaufen.

---

<sup>1687</sup> Vgl. auch REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Bd. I, N 18 zu § 6.

<sup>1688</sup> Vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH, § 4, N 13 ff.

# ZUSAMMENFASSUNG

Gedanken über ein Doppelbesteuerungsverbot gehen in das vorletzte Jahrhundert als Folge eines im Jahr 1862 durch Alt-Nationalrat DÜR eingereichten Rekurses zurück. Es hat sich erstmals die Erkenntnis durchgesetzt, dass Doppelbesteuerungen die Folge eines pflichtwidrigen Eingreifens in die kantonale Steuerhoheit eines andern Kantons darstellen. Zwecks Vermeidung von Überschreitungen sollen Ausscheidungen der kantonalen Kompetenzen eine bundesrechtliche Aufgabe werden. Dieser prägende Gedanke, welcher entgegen dem Prinzip der Gewaltenteilung schlussendlich vom Bundesgericht konkretisiert wurde, hat auf die föderalistisch strukturierte Ordnung unseres Bundesstaates eingewirkt und Grenzen fiskalischer Natur gesetzt.

Das Doppelbesteuerungsverbot erstreckt sich auch auf Erbschafts- und Schenkungssteuern. Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen ist eine praktisch unwidersprochene Domäne der Kantone. Die Kompetenz reicht geschichtlich weit zurück. Deshalb bestehen, mit wenigen Ausnahmen, so viele Gesetze wie es Kantone gibt und diese unterscheiden sich zum Teil aus historischen Gründen stark voneinander. Trotz eines im Jahr 1983 von der Finanzdirektorenkonferenz für Erbschafts- und Schenkungssteuern ausgearbeiteten Mustergesetzes, das eigentlich als Steuerharmonisierung gedacht war, zeichnet sich noch keine markante Annäherung der gesetzlichen Ordnungen unter den Kantonen ab. Es ist anzunehmen, dass mit der Zeit indirekt eine Harmonisierung aufgrund der Praxis des Bundesgerichts und dem vom Steuerharmonisierungsgesetz gesetzten Rahmen erreicht wird. Es zeigt sich immer mehr die Tendenz, dass die Normen des Steuerharmonisierungsgesetzes auf horizontaler Ebene Beachtung finden und die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze dem Bundesrecht angeglichen werden. Selbst die Begriffe Erbschaft, Schenkung und Nachlass, wohl als eigenständige doppelbesteuerungsrechtliche Begriffe, erhalten vermehrt harmonisierungsrechtliche Konturen. Die in der Ausdrucksweise recht einfache bundesgerichtliche Begriffsumschreibung, wonach eine Doppelbesteuerung dann vorliege, "wenn ein und derselbe Steuerpflichtige von zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Steuerobjekt während dem

gleichen Zeitraum zu ähnlichen Steuern herangezogen wird", wurde im Lauf der richterlichen Tätigkeit des Bundesgerichts von einer eher sachverhaltsbezogenen konstruktiven Deutung zu einem allgemein kasuistischen Begriff erhoben, m.a.W. wurde für jede Steuerart der zur Steuererhebung örtlich berechnigte Kanton ausschliesslich bezeichnet. Die Doppelbesteuerung wurde bereits in virtueller Hinsicht verboten. Im Lauf der langjährigen Praxis hat das Bundesgericht eine lückenlose Sammlung von Zuteilungsnormen erarbeitet und die kantonalen Steuerhoheiten, unter Beachtung des Territorialitätsprinzips, klar abgegrenzt. Auch der Kreis der Steuerdomizile ist abschliessend bestimmt worden. Dies gilt auch für Erbschaften und Schenkungen, und zwar sind zwei Steuerdomizile vorgesehen: der Wohnsitz- und der Belegenheitskanton. Ein weiteres Steuerdomizil, wie dies im internationalen Verhältnis für die Betriebsstätte gilt, gibt es nicht und wäre auch nicht wünschenswert.

Die Aufteilung des Vermögens unter die Kantone und der damit einhergehende Progressionsvorteil werden durch den Grundsatz des Progressionsvorbehalts überwunden. Dieser Letztere verwirklicht den Zweck, die gesamte wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen, trotz rechtlich bedingter Aufteilung des Vermögens, zu wahren. Damit erfolgt die Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und entspricht so dem verfassungsgemässen Gedanken einer gerechten Besteuerung. Dieses System wird auch dem Gedanken des Doppelbesteuerungsverbotes in thesi am ehesten gerecht. Ein System wie das international übliche Steueranrechnungsverfahren kann einerseits aus erhebungstechnischen Gründen in unseren föderalistisch strukturierten Ordnungen schwer verwirklicht werden, andererseits verstösst es prinzipiell gegen den Gedanken eines Verbotes der virtuellen Doppelbesteuerung.

Mit dem Begriff des Doppelbesteuerungsverbotes verband das Bundesgericht den Gedanken des Schlechterstellungsverbotes. Dieser Begriff, der heute von grosser Bedeutung ist, vereint in sich die hauptsächlichsten Merkmale des Doppelbesteuerungsverbotes und hat, mit zunehmender Ausarbeitung dieses Grundgedankens, eine vorherrschende Stellung gegenüber den klassischen Begriffsmerkmalen des eher formal, restriktiv konzipierten aktuellen Doppelbesteuerungsbegriffs eingenommen. Die Tendenz geht zunehmend dahin, die Doppelbesteuerungs-

fälle im Hinblick auf das Schlechterstellungsverbot mehr und mehr auszuleuchten, um zu sachlich richtigen und gerechten Ergebnissen zu kommen. Als sachbereichsspezifische Fortbildung des Willkürverbotes hat das Schlechterstellungsverbot somit vermehrt eine Neuausrichtung erfahren. Es gilt als wesentlicher Grundpfeiler des Doppelbesteuerungsrechts und gekoppelt mit dem Prinzip der Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, können Mehrbelastungen vermieden werden. Obwohl längst nicht alle Fragen geklärt worden sind, rückt das Schlechterstellungsverbot zusammen mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip als Leitprinzipien ins Zentrum von einer nach Steuergerechtigkeit orientierten Steuerpolitik. Damit werden die Indikatoren der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit am ehesten berücksichtigt. Althergebrachte Ungerechtigkeiten, wie beispielsweise die Ausscheidungsverluste, werden langsam in den Hintergrund gedrängt. Die kantonalen Souveränitäten müssen vor den verfassungsrechtlichen Prinzipien Halt machen.

Die Entwicklung der steuerrechtlichen Domizilfrage ist geprägt von einer allmählichen Ablösung vom zivilrechtlichen Begriff des Wohnsitzes, nachdem das Bundesgericht äussere Tatsachen anders gewichtet als bei der Feststellung des zivilrechtlichen Wohnsitzes. Für die steuerrechtlichen Domizilwirkungen sind lediglich die tatsächlichen Beziehungen zum faktischen Wohnsitz massgebend. Ein fiktiver Wohnsitz gemäss Art. 24 Abs. 1 ZGB wird nicht mehr in Betracht gezogen. Aufgrund dieser faktischen Verhältnisse hat das Bundesgericht einen eigenständigen Begriff des Hauptsteuerdomizils erarbeitet. Im Bereich des Erbschaftssteuerrechts ist es nunmehr möglich, dass der letzte steuerrechtliche Wohnsitz nicht mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz zusammenfällt. Obwohl die Praxis auch hier grundsätzlich auf den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff abstellt, sind Ausnahmen durchaus denkbar. Als letzter Wohnsitz des Erblassers gilt daher jener Ort, wo faktisch der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen war. Im Bereich des Schenkungssteuerrechts wird die Wohnsitzfrage an die Prüfung der Verhältnisse im Zeitpunkt des Vollzugs des Rechts- oder Eigentumsübergangs gekoppelt. Es kann möglich, dass zwischen der Zeitspanne des Schenkungsversprechens und des Vollzugs der Schenkung der Schenker den Wohnsitz wechselt oder in Konkurrenz zu einem anderen Aufenthaltsort tritt. Massgebend ist aber allein der Ort, zu dem die stärksten Beziehungen bestehen.

Das Bundesgericht verwendet reine Sammelklauseln als Zuteilungsnormen. Damit wird eine lückenlose Zuteilung von Einkommens- und Vermögensbestandteilen bzw. Erbschaften und Schenkungen auf die steuerberechtigten Kantone ermöglicht. Die Qualifikation eines Wertzuflusses als Erbschaft und Schenkung wird anhand der Würdigung des zugrunde liegenden Sachverhaltes abgeleitet. Diese eher "offene" Methode gibt dem Bundesgericht die Gelegenheit, noch nicht geklärte Fragen zu untersuchen und die Steuerobjekte einer bestimmten Kategorie von Zuteilungsnormen zuzuordnen. Umgekehrt bleibt dem Bundesgericht auch die Möglichkeit offen, soweit sachliche und vernünftige Gründe es gebieten, Zuteilungsnormen zu modifizieren und die Steuerkompetenz neu zu definieren.

Wie sich anhand der verschiedenen Fälle der Zuteilungsfragen gezeigt hat, sind noch nicht alle Fragen vom Bundesgericht analysiert worden. Gewisse Probleme, welche sich unweigerlich aus den Differenzen der kantonalrechtlichen Sachnormen zur bundesgerichtlichen Praxis in Bezug auf die Umschreibung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit und des Steuerobjektes ergeben, waren bis heute noch nicht Gegenstand eines Doppelbesteuerungsstreites und sind somit zurzeit ungeklärt. In Analogie zu den bundesgerichtlichen Leitsätzen wurde jedoch versucht, die verschiedenen Rechtsfragen rigoros nach einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise zu durchleuchten und entsprechend dem sachlich richtigen Kanton zuzusprechen. Ob diese Ansicht in Zukunft auch vom Bundesgericht vertreten wird, muss sich noch erweisen.

Auf bundesgerichtlicher Ebene sind auch Fragen im Zusammenhang mit Privatentnahmen und verdeckten Gewinnausschüttungen, die zu einer mehrfachen Steuerbelastung des gleichen Steuersubstrates im interkantonalen Verhältnis führen, noch offen und somit aus doppelbesteuerungsrechtlicher Sicht ungeklärt. Ob allenfalls Regulative im Sinn von Massnahmen zur Ausschaltung von Doppelbesteuerungen durch das Bundesgericht vorgeschlagen werden, bleibt vorerst ungeklärt. Die Beantwortung dieser Fragen kann allenfalls nur provoziert werden.

Bewertungsfragen in Nachlass- und Schenkungsverfahren sind gemäss einem neuen bundesgerichtlichen Entscheid nicht länger nur eine Angelegenheit der Kantone. Wenn auch das Bundesgericht bis heute eine eher "freiheitliche" Einstellung zeigte, hat es in einem unveröffentlichten



Entscheid im Jahr 2003 in Nachlassfragen (dies soll in Analogie auch für Schenkungen gelten) entschieden, dass eine einheitliche Bewertung sowohl für inner- als auch für ausserkantonale Güter vorzunehmen ist. Beim beweglichen Vermögen ist zudem auf die Bewertung des Wohnsitzkantons abzustellen. Diese etwas restriktiver gewordene Praxis ist in Anbetracht des zu verfolgenden Verfassungszweckes des vollständigen Schuldenabzuges unter den betroffenen Kantonen zu befürworten und stellt im Hinblick auf die Verfolgung des verfassungsmässigen Zweckes und des Prinzips der Nettobesteuerung eine adäquate Lösung dar, um Differenzen, welche sich aus den unterschiedlichen Bewertungsmethoden ergeben, auszuschalten. Damit wird auch die kantonale Steuerhoheit in Bezug auf Bewertungsfragen nicht unterlaufen. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Praxis des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsrecht ein hervorragendes Werk darstellt, welches, in formeller Hinsicht, auf einfache und unkomplizierte Weise viele Fragen im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsproblemen beantwortet. Diese Praxis hat sich bewährt. Obwohl die Verfassung in Art. 127 Abs. 3 BV die Kompetenz, Bestimmungen gegen die Doppelbesteuerung zu erlassen, dem Bundesgesetzgeber (und nun implizit auch dem Bundesgericht) zuweist, darf unbelastet gesagt werden, dass dieser Auftrag durch das Bundesgericht kompetent erfüllt wurde und der Nachvollzug durch den Gesetzgeber obsolet geworden ist. Dank der Tatsache, dass das Bundesgericht die doppelte Funktion, richterlich und gesetzgeberisch tätig zu sein, innehat, ist diese Praxis anpassungsfähig und wirklichkeitsnah.



# Lebenslauf

## **Sylvia Repich-Lips**

Geboren am 24.6.1965 in Aarau

- |            |  |
|------------|--|
| 1971-1985  | Primarschule/Gymnasium in Porza/Canobbio,<br>Matura Typ C, Lugano                |
| 1985-1991  | Juristisches Studium an der Universität Zürich                                   |
| 1991       | Lizentiat des Rechts der Universität Zürich                                      |
| 1993       | Gerichtspraktika am Zivilgericht, I. Instanz, Lugano                             |
| 1994- 2012 | Doktorandenstudium an der Universität Zürich                                     |
| 1996-2004  | Gemeinderätin und Vorsitzende diversen<br>Kommissionen in der Gemeinde Cadempino |
| 1997-2005  | Rechtsassistentin zu 50% in Lugano   |
| 2001-      | Geschäftsführerin im Familien Unternehmen,<br>Morini Competition Arm SA, Bedano  |